

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO  
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA  
ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR DE CARÁTER  
FILANTRÓPICO**

**LUCIANA DE SOUZA KIMURA**

**FLORIANÓPOLIS-SC  
2005**

**Luciana de Souza Kimura**

**PROPOSTA DE UM SISTEMA DE CUSTOS PARA UMA  
ENTIDADE DO TERCEIRO SETOR DE CARÁTER  
FILANTRÓPICO**

Monografia submetida ao Departamento de Ciências Contábeis, do Centro Sócio-Econômico, da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC), como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

**Orientador: Prof. Erves Ducati**

Florianópolis

2005

**Luciana de Souza Kimura**

**Proposta de um Sistema de Custos para uma Entidade do Terceiro Setor de Caráter  
Filantrópico**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota média 9,0 (nove), atribuída pela banca constituída pelos professores abaixo mencionados.

Compuseram a banca:

---

Prof. Erves Ducati, M. Sc. – Orientador  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC  
Nota atribuída: 9,38

---

Prof. Sandra Rolin Ensslin, Dra.  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC  
Nota atribuída: 9,15

---

Prof. Deisy Cristina Corrêa Igarashi, M.Sc.  
Departamento de Ciências Contábeis, UFSC  
Nota atribuída: 7,76

Florianópolis, 14 de março de 2005.

Profº. Luiz Felipe Ferreira, M.Sc.  
Coordenador de Monografia do CCN

"É melhor arriscar coisas grandiosas, alcançar triunfos e glória, mesmo expondo-se a derrota, do que formar fila com os pobres de espírito que, nem gozam muito, nem sofrem muito, porque vivem nessa penumbra cinzenta que não conhece a vitória, nem a derrota".  
(Abraham Lincoln)

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço especialmente aos meus pais Nelson e Marlei por toda dedicação empenhada, pelas oportunidades que me deram, que muitas vezes eu não soube reconhecer, e por todo amor incondicional que recebi.

Ao meu orientador Professor Erves, pela dedicação nos momentos de orientação e leitura de meu trabalho.

Agradeço a Irmandade do Divino Espírito Santo por ter me aberto suas portas para a concretização deste trabalho, e também por me proporcionar uma grande experiência , que com certeza me ajudará muito em minha vida profissional.

A todos os funcionários da IDES, em especial a Sra. Luciana Amarante, por sacrificar muitas vezes seu horário de trabalho para poder ajudar no meu, e pelas informações tão preciosas que ajudaram não apenas neste trabalho, mas também para uma nova visão das coisas. E também a sta. Regina Panceri pela paciência e por toda ajuda que recebi.

A amiga Paula Letícia, por todos os momentos de apoio e amizade, e por toda ajuda que me deu não somente neste trabalho, mas também em grande parte de minha vida acadêmica.

Ao Professor Marcos Laffin por ter me dado a oportunidade de conhecer a IDES, e por ter me auxiliado no início deste trabalho.

A todos os professores e colegas de graduação que de alguma maneira me ajudaram a chegar até aqui.

## RESUMO

Este trabalho tem como objetivo principal a elaboração de um sistema de custos para uma entidade do Terceiro Setor que atua na área de assistência social. Primeiramente foi apresentado um embasamento teórico de contabilidade de custos e dos principais aspectos das entidades que compõem o Terceiro Setor, para dessa maneira dar sustento ao tema abordado nesta pesquisa. As entidades do terceiro Setor por possuírem características que divergem das empresas com fins lucrativos e das estatais, necessitam de tratamento personalizado em seus aspectos contábeis e gerenciais. No sentido de desenvolver uma proposta de sistema de custos para a entidade sem fins lucrativos em questão, primeiramente foram identificados, através de entrevistas informais, os elementos que formam os custos diretos de cada programa e departamento da empresa objeto. Depois de identificados, realizou-se um rastreamento dos custos indiretos e posteriormente aplicou-se um critério de rateio para alocá-los. Com a obtenção dos custos diretos e indiretos foram elaborados demonstrativos de resultado de cada programa, departamento e da instituição em sua totalidade. A elaboração e a implantação de um sistema de custos é de fundamental importância para auxiliar nas tomadas de decisões dos gestores dessas entidades e assim, otimizar seus recursos e expandir cada vez mais seu campo de atuação social.

**Palavras-chave:** terceiro setor, contabilidade de custos, método por absorção.

## **LISTA DE FIGURAS**

Figura 1: As principais categorias do terceiro setor no Brasil.....	21
Figura 2: Despesas do setor não lucrativo - 1994.....	25
Figura 3: Quadro de geração de empregos no Terceiro Setor – 1995.....	26

## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Especificação dos custos diretos do Abrigo Lar São Vicente de Paulo.....	42
Quadro 2 – Especificação dos custos diretos do Centro de Aprendizagem Profissional.....	43
Quadro 3 – Especificação dos custos diretos do Centro de Educação Infantil Girassol.....	43
Quadro 4 – Especificação dos custos diretos da Oficina Educativa.....	44
Quadro 5 – Especificação dos custos diretos do Programa Espaço Alternativo do Saber.....	44
Quadro 6 – Especificação dos custos diretos do Programa Jovem Trabalhador.....	45
Quadro 7 – Especificação dos custos diretos da Administração.....	45
Quadro 8 – Especificação dos custos diretos da Capela.....	46
Quadro 9 – Especificação dos custos diretos da Gráfica.....	46
Quadro 10 – Especificação dos custos diretos da Lavanderia.....	47
Quadro 11 – Rateio do telefone.....	48
Quadro 12 - Rateio de Energia elétrica.....	49
Quadro 13 – Junção dos custos diretos e custos indiretos da primeira fase.....	49
Quadro 14 – Adições e exclusões do valor a ser rateado da Cozinha.....	50
Quadro 15 - Rateio da Cozinha Terceirizada.....	52
Quadro 16 – Junção dos custos diretos e custos indiretos da primeira a segunda fase.....	52
Quadro 17 – Rateio da lavanderia.....	53
Quadro 18 – Junção dos custos diretos e custos indiretos da primeira a terceira fase.....	54
Quadro 19 – Rateio da Administração.....	55
Quadro 20 – Quadro final de junção dos custos indiretos da primeira a quarta fase.....	55
Quadro 21 – Resultado Operacional do Abrigo.....	57
Quadro 22 – Resultado Operacional da Capela.....	57
Quadro 23 – Resultado Operacional do CEAP.....	58
Quadro 24 – Resultado Operacional do CEIG.....	58
Quadro 25 – Resultado Operacional da Oficina Educativa.....	59
Quadro 26 – Resultado Operacional da Gráfica.....	59
Quadro 27 – Resultado Operacional do PEAS.....	60
Quadro 28 – Resultado Operacional do PJT.....	60
Quadro 29 – Resultado Operacional da IDES.....	61



## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>10</b>
1.1 TEMA .....	10
1.2 PROBLEMA.....	11
1.3 OBJETIVOS .....	12
1.4 JUSTIFICATIVA .....	12
1.5 METODOLOGIA .....	13
1.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA .....	15
<b>2 REVISÃO TEÓRICA .....</b>	<b>16</b>
2.1 CONCEITO DE TERCEIRO SETOR.....	16
2.2 BREVE HISTÓRICO DO TERCEIRO SETOR DE CARÁTER FILANTRÓPICO NO BRASIL .....	18
2.3 CLASSIFICAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DAS ORGANIZAÇÕES QUE COMPÕEM O TERCEIRO SETOR .....	20
<b>2.3.1 Entidades Filantrópicas .....</b>	<b>22</b>
2.4 PRINCIPAIS FONTES DE CAPTAÇÃO DE RECURSOS NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR DE CARÁTER FILANTRÓPICO .....	24
2.5 A IMPORTÂNCIA DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR .....	25
2.7 CLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS.....	29
<b>2.7.1 Custos Diretos e Indiretos.....</b>	<b>29</b>
<b>2.7.2 Custos Fixos e Variáveis .....</b>	<b>30</b>
2.8 MÉTODOS DE CUSTEIO .....	32
<b>2.8.1 Custeio por Absorção .....</b>	<b>32</b>
<b>2.8.2 Custeio Direto ou Variável.....</b>	<b>33</b>
<b>2.8.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC).....</b>	<b>34</b>
<b>3 ESTUDO DE CASO .....</b>	<b>36</b>
3.1 APRESENTAÇÃO DA IRMANDADE DO DIVINO ESPÍRITO SANTO – IDES .....	36
<b>3.1.1 Programas .....</b>	<b>38</b>
Abrigo Lar São Vicente de Paulo.....	38
Centro de Aprendizagem Profissional – CEAP .....	39
Programa Jovem Trabalhador – PJT.....	40
3.2 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS DOS SERVIÇOS OFERECIDOS.....	41
3.3 APLICAÇÃO DO CRITÉRIO DE RATEIO PARA OS CUSTOS INDIRETOS.....	47
<b>3.3.1 Primeira fase de rateio .....</b>	<b>48</b>
<b>3.3.2 Segunda fase de rateio.....</b>	<b>50</b>
<b>3.3.3 Terceira fase de rateio.....</b>	<b>53</b>
<b>3.3.4 Quarta fase de rateio .....</b>	<b>54</b>
3.4 RESULTADO OPERACIONAL DOS PROGRAMAS E DEPARTAMENTOS.....	56
<b>4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES .....</b>	<b>63</b>
<b>5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>65</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Tem por objetivo proporcionar uma visão geral do assunto abordado neste trabalho, sendo que primeiramente serão apresentadas as considerações iniciais. Em seguida o tema, problema, objetivos, metodologia, justificativa e limitações da pesquisa.

### 1.1 TEMA

As transformações são constantes no mundo atual. O processo de globalização é um dos principais causadores dessas mudanças, reduzindo barreiras econômicas, sociais e culturais. Dessa maneira, facilita-se a comunicação e as transações entre as empresas. As distâncias passaram a não ser mais um obstáculo, à medida que informações são transmitidas instantaneamente a qualquer lugar do planeta.

Com a globalização o acesso às informações tornou-se um processo mais simples e a competitividade mais acirrada. Nesse prisma, as empresas viram-se obrigadas a criar estratégias para conseguirem manter-se no mercado. Permanecer ativo numa economia de âmbito mundial não é tarefa simples, e para isso muito capital é investido em novas estratégias. Isso não acontece apenas nas entidades onde o lucro é o foco principal, ocorre também em entidades de outros setores da economia.

A economia é classificada em três setores. Primeiro Setor: são as empresas públicas, sob domínio do governo. Segundo Setor: as organizações privadas, onde seu maior foco é o lucro. E por fim, o Terceiro Setor: entidades formadas pela sociedade civil, sem fins lucrativos e não governamentais.

As organizações que compõem o terceiro setor têm crescido muito, isso se deve ao fato do Estado não conseguir desempenhar por completo seu papel frente à população. Este setor, mesmo sendo de caráter não lucrativo gera bens, serviços públicos e privados. Estas

empresas objetivam desenvolvimento político, social, econômico e cultural no ambiente em que estão inseridas.

Administrar uma entidade sem fins lucrativos pode parecer fácil. Isso ocorre somente num primeiro momento, sendo que esse tipo de empresa apresenta particularidades bastante complexas. Por ser uma organização que não tem a preocupação em gerar lucro, muitas vezes seu controle gerencial deixa muito a desejar. Contudo tem outras preocupações: saber como estão sendo aplicados seus recursos e descobrir a melhor maneira de otimizá-los.

A contabilidade de custos ainda é muito pouco explorada em organizações que não visam lucro. Muito se fala nas indústrias sobre tal ramo da contabilidade, sendo que as entidades do terceiro setor também podem utilizá-la. A contabilidade de custos pode assumir um papel importante no processo de gestão, no controle dos seus custos e para a otimização de seus recursos.

Diante do exposto, o tema deste estudo é: proposta de um sistema de custos para uma entidade do Terceiro Setor de caráter filantrópico.

## 1.2 PROBLEMA

Que método de custeio seria mais adequado à entidade do terceiro setor - Irmandade do Divino Espírito Santo - IDES?

### 1.3 OBJETIVOS

O presente estudo tem por objetivo geral propor um sistema de custos para uma entidade do terceiro setor: Irmandade do Divino Espírito – IDES, e para tal, apresenta-se os seguintes objetivos específicos:

- a) caracterizar o terceiro setor e as entidades que o compõem;
- b) abordar de forma teórica os conceitos e classificações referentes à contabilidade de custos e métodos de custeio;
- c) identificar os custos da entidade objeto deste estudo;
- d) apresentar um modelo de sistema de custos que melhor se adapte a entidade pesquisada.

### 1.4 JUSTIFICATIVA

As organizações do Terceiro Setor conquistam a cada dia maior espaço na economia. Essas organizações são responsáveis pela geração crescente de bens, riquezas, empregos, e por esse motivo a sua importância deve ser reconhecida pela contabilidade moderna.

Todo o desenvolvimento das organizações sem fins lucrativos ainda não foi reconhecido pela sociedade e pelo governo. A legislação brasileira não deu o amparo necessário a essas empresas, que mesmo não visando lucro, devem prestar conta de sua situação frente à sociedade.

A contabilidade aplicada nessas entidades é feita muitas vezes, como nas empresas privadas com fins lucrativos. As organizações do terceiro setor têm suas particularidades, e para suprir suas necessidade, sua contabilidade deveria ser feita de maneira diferenciada.

A contabilidade de custos, muito difundida nas indústrias, tornou-se nos últimos tempos importante para qualquer entidade. As empresas que compõem o terceiro setor estão se preocupando mais em ter uma contabilidade que esteja ligada não apenas ao financeiro, mas também ao sistema de gestão da empresa.

As organizações sem fins lucrativos têm a preocupação de captar recursos e aplicá-los, sem o cuidado de manter um gerenciamento de seus custos. Essa atitude faz com que as obrigações da entidade junto aos órgãos fiscalizadores aumentem. Este método ainda não foi percebido por estas entidades, e nem pelos profissionais da área contábil.

As universidades ainda não preparam, de maneira adequada, profissionais que consigam atender as necessidades das organizações do terceiro setor. As disciplinas ministradas nas universidades não abordam esse tipo de organização, e os alunos ao se formarem não possuem informação alguma sobre as particularidades dessas empresas. Com a mudança desse cenário não só as empresas ganham, como também a contabilidade e a sociedade como um todo.

Esta monografia visa contribuir como base para futuros trabalhos, e tentar através dela familiarizar a contabilidade de custos com as empresas do Terceiro setor. Dessa forma, colaborar para a inserção do profissional contábil neste setor ainda tão pouco explorado pela classe.

## 1.5 METODOLOGIA

A realização de um trabalho científico requer o uso de uma metodologia, dessa maneira pretende-se traçar um caminho lógico, para extrair resultados satisfatórios e confiáveis.

Para Demo (1990, p.19): "Metodologia é uma preocupação instrumental. Trata de formas de se fazer ciência. Ainda dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos".

Para o desenvolvimento de qualquer trabalho, a pesquisa torna-se imprescindível. E através desta, realizar-se inicialmente, a busca do conhecimento para a resolução do problema.

A pesquisa científica, no entendimento de Menezes e Silva (2000, p.22), é “a realização concreta de uma investigação planejada e desenvolvida de acordo com as normas consagradas pela metodologia científica”.

Com base em seus objetivos, este trabalho enquadra-se em uma Pesquisa Exploratória visto que, não foi realizado nenhum trabalho de contabilidade de custos na entidade objeto. Gil (2002, p.60) comenta que “Estas pesquisas têm como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

Com base nos procedimentos técnicos a serem utilizados, primeiramente realizou-se uma pesquisa bibliográfica com o intuito de caracterizar as organizações do Terceiro Setor e também um embasamento teórico sobre contabilidade de custos.

Lakatos e Marconi (1991, p.158) comentam que “a pesquisa bibliográfica é um apanhado geral sobre os principais trabalhos já realizados, revestidos de importância, por serem capazes de fornecer dados atuais e relevantes relacionados com o tema”.

A Pesquisa documental também se faz necessária, visto que uma parte dos dados a serem levantados, as receitas e o estatuto da empresa, por exemplo, serão extraídas de relatórios financeiros, sendo estes fornecidos pela IDES. Gil (2002, p.45-46) define pesquisa documental como “materiais que não recebem ainda um tratamento analítico [...] há os documentos de segunda mão, que de alguma forma já foram analisados, tais como: relatórios de pesquisa, relatórios de empresas, tabelas estatísticas etc”.

Realizou-se também, como procedimento técnico, o levantamento de dados. Para Gil (2002, p.50) essa pesquisa é caracterizada “pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer”.

O levantamento foi feito junto ao pessoal da IDES com o intuito de conhecer seus procedimentos e rotinas diárias. Isto ocorreu por meio de entrevistas informais com os colaboradores da IDES. O levantamento se torna imprescindível para coletar dados diretamente junto às fontes, avaliar a veracidade dos dados já colhidos através de pesquisa documental, e os pontos a serem revistos.

Para compreender os procedimentos da IDES e da própria entidade como um todo o estudo de caso se faz presente. Gil (2002, p.58) o conceitua como: "o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um, ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento". Dessa maneira, para alcançar um resultado confiável é utilizado não apenas este procedimento, mas todos os anteriores em conjunto.

## 1.6 LIMITAÇÕES DA PESQUISA

Sendo este um trabalho que consiste num estudo de caso, todos os resultados obtidos apenas poderão ser considerados para aplicação na empresa objeto de estudo. Porém este trabalho poderá ser usado como base para outras entidades do Terceiro Setor.

## 2 REVISÃO TEÓRICA

Este capítulo busca caracterizar o Terceiro Setor e as entidades que o compõem e, conceituar e classificar os sistemas de custos, como fundamentação teórica à pesquisa.

### 2.1 CONCEITO DE TERCEIRO SETOR

A economia é classificada em três setores. O Primeiro Setor são as empresas estatais, e o Segundo Setor as empresas privadas que visam a geração e o acúmulo de riquezas. Surgem como Terceiro Setor as organizações privadas e sem fins lucrativos. Estas organizações podem ser consideradas uma mistura dos dois primeiros setores, pois desempenham funções do Primeiro Setor, mesmo sendo de caráter privado como as do Segundo. (COSTA JÚNIOR, 2004)

O Primeiro Setor engloba o Estado, ou seja, todas as empresas de domínio estatal, e tem como sua principal função oferecer o bem estar social, saúde, educação e segurança, à sociedade em geral. Quando estas necessidades não são supridas, entra em cena um novo agente, o Terceiro setor. Este surge para diminuir a falta dessas necessidades que devem ser básicas a qualquer ser humano. (BEUREN, 1999)

O Segundo Setor, as empresas privadas com fins lucrativos, têm um único e simples objetivo: gerar lucro. O lucro gerado é destinado unicamente aos proprietários, sócios acionistas, reservas ou revertido em favor da empresa com intuito de gerar mais riqueza (COSTA JUNIOR, 2004). Algumas entidades, a fim de melhorar sua imagem desenvolvem projetos voltados para o social, promovem ações que visam cultura, meio ambiente, educação, etc. Chemello (2002, p.08) cita que o Instituto Ethos de Empresas e Responsabilidade Social,



em iniciativa conjunta com o jornal Valor Econômico e a *Indicator* Opinião Pública realizou a pesquisa Responsabilidade Social das Empresas:

A imagem da empresa, seu prestígio e qualidade do produto vêm em segundo lugar, com 28% dos entrevistados [...] Entretanto, se considerarmos que o tratamento dos funcionários e ética nos negócios, impacto ambiental e responsabilidade para com a sociedade são aspectos de responsabilidade social, tem-se um percentual somado de 72% dos entrevistados que, de alguma maneira, vinculam a avaliação sobre as empresas com seu comportamento socialmente responsável.

As empresas do Terceiro Setor são, segundo Hopkins (1999, p. 01), “organizações privadas sem fins lucrativos que geram bens, serviços públicos e privados”. Um setor que comporta vários tipos de empresas, com diferentes ideais. Dentre todas as desigualdades existentes nas entidades sem fins lucrativos surgem vários conceitos para esse setor.

Fernandes (1994, p.11) define Terceiro Setor como: “Iniciativas privadas que não visam o lucro; iniciativas na esfera pública que não são feitas pelo Estado. Nem empresa, nem governo, mas sim cidadãos participando, de modo espontâneo e voluntário, em um sem número de ações que visam ao interesse comum”.

Na NBC T 10.19, item 10.19.1.3, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) define da seguinte forma as entidades sem fins lucrativos: “são aquelas em que o resultado positivo não é destinado aos detentores do patrimônio líquido e o lucro ou prejuízo são denominados, respectivamente, de superávit ou déficit”.

Citar os objetivos das entidades que compõem o terceiro setor é algo complicado, pois cada organização tem seus próprios ideais. Olak (1996, *apud* Beuren 1999) comenta que no geral essas entidades objetivam “a consecução de fins comuns e sem qualquer preocupação com o acréscimo da riqueza patrimonial individual, mas (e principalmente) com a transformação dos indivíduos”.

Certos termos usados para conceituar Terceiro Setor entram em discordância com atividades desempenhadas por algumas empresas. Gohn (1997, p.55) comenta que, “Não podemos afirmar que elas sejam prestadoras de serviços e não voltadas para a confecção de

um produto, porque existem ONGs que, do fruto de seu próprio trabalho, fazem produtos que são comercializados”.

As organizações do Terceiro Setor, teoricamente, não visam lucro. Na realidade elas visam no mínimo conseguir um resultado a fim de manter suas atividades.

Quanto à classificação desse setor, alguns autores debatem sobre o porquê de ser Terceiro setor e não Primeiro. Lisboa (2003, *apud* Ebsen 2003, p.23) comenta que “Devido às origens do terceiro setor, que não concordam com a classificação deste como sendo o terceiro setor, pois, historicamente as associações civis surgiram antes do Estado e das empresas, constituindo-se, assim, no primeiro setor”.

Conceituar “Terceiro Setor” pode parecer simples, a princípio, porém este setor é constituído de diversos tipos de empresas, cada uma com suas particularidades. No Terceiro Setor existem organizações dos mais variados tipos e tamanho, há uma certa heterogeneidade nas instituições que o compõem, com os mais variados objetivos e finalidades.

## 2.2 BREVE HISTÓRICO DO TERCEIRO SETOR DE CARÁTER FILANTRÓPICO NO BRASIL

Os primeiros registros de sociedades civis apontam que no ano de 1543 surge no Brasil a Irmandade da Misericórdia, que instalou-se na Capitania de São Vicente. Seu principal objetivo era disseminar preceitos religiosos no novo continente, e conseqüentemente, prestar serviços assistencialistas. Posteriormente expandiu-se pelo país na qualidade de Santa Casa de Misericórdia, com o total apoio da Igreja Católica.(THEODORO, 2003)

Nesta época as instituições religiosas eram as únicas entidades de cunho social que existiam no Brasil. O principal objetivo dessas organizações não estava apoiado no assistencialismo, mas por causa dos preceitos pregados por estas instituições, foram as

percussoras da filantropia no Brasil. Segundo Panceri (2002, p.01) “Até os finais do século XIX, quase tudo que havia se consolidado no país em termos de assistência social, saúde e educação, constituía-se em organizações (sem fins lucrativos) criados pela igreja católica”.

A última década do século XIX é marcada pela ascensão dos movimentos sociais urbanos que viriam a integrar o Terceiro Setor. Nascimento (1999, *apud* Panceri 2002, p.02) cita como exemplos: “greve geral de 1917; anarco sindicalismo, fundação do Partido Comunista, Movimento tenentista, entre outros... estes movimentos alcançam força e poder suficientes para exigir maior atenção por parte do Estado”.

Neste período surgem novos atores no cenário do Terceiro Setor, que mostraram uma nova face das entidades sem fins lucrativos. Estas novas instituições apresentam objetivos diferentes das religiosas, preocupando-se com ações políticas e interesses do povo.

O Estado, ao tomar conhecimento da força e importância das instituições sem fins lucrativos, criou um órgão com o objetivo de apoiá-las. Theodoro (2003, p.3) cita que “Em 1938, no governo de Getúlio Vargas, foi criado o Conselho Nacional do Serviço Social, regulamentando a colaboração do Estado com as instituições filantrópicas”.

A origem do Terceiro Setor está atrelada também ao aparecimento das ONGS e Costa e Visconti (2001, p.06 site) comentam que “O processo de formação e consolidação das organizações não governamentais (ONGs) hoje presentes no cenário nacional surgiu nas décadas de 60 e 70.” As ONGs tiveram seu auge na década de 90, e passaram a exercer importância e tornaram-se mais visíveis para a sociedade.

As ONGs desempenharam um papel importante dentro da história do terceiro setor e tiveram características bem distintas das instituições religiosas e das formadas por trabalhadores. Andrade (2002, p.30) comenta que “Não aceitavam aliar-se ao setor público nem ao privado. O fortalecimento da sociedade civil, através das ações das ONGs no Brasil se deu no bojo da resistência à ditadura militar”.

Esse foi apenas um breve histórico do Terceiro Setor no Brasil, a fim de pincelar o caminho percorrido por estas entidades em nosso país. O Terceiro setor ao longo da história tornou-se um mediador entre a sociedade e o poder público, responsável por profundas e importantes mudanças na vida da população.

### 2.3 CLASSIFICAÇÃO E CARACTERÍSTICAS DAS ORGANIZAÇÕES QUE COMPÕEM O TERCEIRO SETOR

O Terceiro setor comporta organizações diversas, que possuem diferenças drásticas entre si, e segundo Salamon; Anheier (1922, *apud* Lima 2001, p.12), para serem assim consideradas, devem apresentar as seguintes características:

- ♦ Ser organizada, isto é, ter algum grau de institucionalização;
- ♦ Ser privada, isto é, localizadas fora do aparato do governo;
- ♦ Ser autogovernada;
- ♦ Ter um grau de participação voluntária, mesmo que apenas no conselho diretor.

As entidades que compõem o Terceiro setor, por apresentarem características e ideais diferentes entre si, podem ser classificadas em quatro categorias. Landin (1997, *apud* Ebsen, 2001) as classifica em:

1. Associações	São organizações baseadas em contratos estabelecidos livremente entre os indivíduos para exercerem atividades comuns ou defenderem interesses comuns ou mútuos. Estão voltadas para seus membros, compreendendo uma grande variedade de objetivos e atividades, tais como recreativas, esportivas, culturais, artísticas, comunitárias e profissionais ( <i>member serving organizations</i> ).
2. Organizações filantrópicas, beneficentes e de caridade	São organizações voltadas para seus clientes na promoção de assistência social (abrigos, orfanatos, centros para indigentes, distribuição de roupa e comida etc.) e de serviços sociais nas áreas de saúde e educação (colégios religiosos, universidades e hospitais religiosos). Também se inclui nessa categoria a filantropia empresarial. Embora essas organizações sejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, o que as diferencia daquelas são seus valores intrínsecos de altruísmo, boa vontade e serviço à comunidade.
3. Organizações não-governamentais (ONGs)	Como no caso das associações, são organizações compreendidas com a sociedade civil, movimentos sociais e transformação social. Embora também estejam classificadas como associações no Código Civil Brasileiro, diferenciam-se das associações por estarem raramente voltadas para seus próprios membros e estarem sobretudo orientadas para “terceiros” grupos, ou seja, para objetivos externos aos membros que a compõem. Também se diferenciam das organizações filantrópicas – e isto é questão de honra para as ONGs – por não exercerem qualquer tipo de prática de caridade, o que seria contrário à sua idéia de construção de autonomia, igualdade e participação dos grupos populares.
4. Fundações privadas	É uma categoria de conotação essencialmente jurídica. A criação de uma fundação se dá, segundo o Código Civil Brasileiro, pelo instituidor, que, através de uma escritura ou testamento, destina bens livres, especificando o fim a ser alcançado.

Figura 1 – As principais categorias do terceiro setor no Brasil. Fonte: Landin (1997, *apud* Ebsen 2003)

Juridicamente, todas as categorias acima citadas, exceto as Fundações, são constituídas sob forma de Associações. O artigo 53 do novo Código Civil define que: “associações são constituídas pela união de pessoas para fins não econômicos”.

Para Silva (2004, p.04), são características pertencentes às associações:

- Não há fim lucrativo ou intenção de distribuir o resultado;
- Patrimônio formado por contribuições de seus membros;
- Objetivo: para fins culturais, educacionais, esportivos, recreativos, morais, *religiosos*, etc.
- Os objetivos religiosos foram excluídos da característica de associação pelo art. 1º da Lei nº 10.825, de 22.12.2003, DOU 23.12.2003, vigência 23.12.2003

As associações correspondem com 77% das entidades do Terceiro setor, sendo que destas, 29% são beneficentes e assistenciais.(SILVA, 2004).

### **2.3.1 Entidades Filantrópicas**

Para fins desta pesquisa, focou-se, entre as entidades que compõem o terceiro setor, as entidades filantrópicas. Kanitz (2000) filantropia significa “amor à humanidade, ao contrário do amor a si próprio ou egoísmo”.

Tachizawa (2002, p.277 *apud* Ebsen 2003, p. 27) define entidades filantrópicas como as entidades que:

[...] atuam no interesse ou benefício de terceiros, mas sem qualquer contrapartida por parte desses, ou seja, os benefícios são gerados por meio do patrimônio da entidade, sem ônus direto dos beneficiados. Pode ser considerada uma “espécie” do gênero “entidade sem fins lucrativos”.

A inscrição da entidade no Conselho Nacional de Assistência Social - CNAS atua como condição prévia e necessária a seu reconhecimento como entidade beneficente de assistência social.

Uma entidade beneficente de assistência social, para ser assim considerada, deve atuar segundo o artigo 2º do Decreto 2.536/98 no sentido de:

- I- proteger a família , a maternidade, a infância, a adolescência e a velhice;
- II- amparar crianças e adolescentes carentes;
- III- promover ações de prevenção, habilitação e reabilitação de pessoas portadoras de deficiências;
- IV- promover, gratuitamente, assistência educacional ou de saúde;
- V- promover a integração ao mercado de trabalho.

O inciso 2º do artigo 10º do Decreto 2.536/98 salienta que na solicitação da concessão ou renovação do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social, deverá apresentar os seguintes documentos:

- I- balanço patrimonial;
- II- demonstração do resultado do exercício;
- III- demonstração de mutação do patrimônio;
- IV- demonstração das origens e aplicações de recursos;
- V- notas explicativas.

Antes de apresentar as demonstrações contábeis acima citadas dos últimos três exercícios, a empresa deverá possuir um relatório de execução do plano de trabalho previamente aprovado.

No Brasil as entidades filantrópicas destacam-se tanto por sua importância para a sociedade, como em números. O levantamento feito pelo Conselho Nacional de Assistência Social mostra que existem no Brasil hoje 6.545 entidades filantrópicas regularmente registradas. E dessas 6.545, 72% destas, ou seja, 4.865, prestam assistência social. A região que mais concentra instituições é a sudeste, com 3.868, seguida da região sul com 1.984. Santa Catarina representa 5% do montante nacional.(MUSSI, 2003 )

## 2.4 PRINCIPAIS FONTES DE CAPTAÇÃO DE RECURSOS NAS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR DE CARÁTER FILANTRÓPICO

As entidades sem fins lucrativos precisam gerar as condições minimamente necessárias para garantir sua sobrevivência, crescimento e continuidade na prestação de seus serviços. O desafio envolve a constante busca de recursos e condições para garantir a oferta de seus serviços, recursos humanos e materiais.

Os principais meios de captação de recursos das entidades sem fins lucrativos, provêm de:

**Contribuições** – Representam um compromisso entre a entidade e seus contribuintes. Essa contribuição é periódica. Para Beuren (1999, p.47) “Contribuições são recursos recebidos de associados e não associados, destinados à manutenção da entidade ou à execução de uma obra, um projeto ou atividade específica”.

**Doações** - As doações referem-se aos bens, serviços ou direitos. A não regularidade é uma característica das doações, ao contrário das contribuições, que são pré-determinadas. O Código Civil, artigo 1.165, define doação como: “o contrato em que uma pessoa, por liberdade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra, que os aceita”.

Contribuição e doação podem parecer sinônimas, porém a diferença é a de que a primeira é realizada periodicamente, já a segunda é caracterizada pela não regularidade. (BEUREN, 1999)

**Subvenções** – são recursos provenientes de órgãos governamentais, e que geralmente são destinados para a manutenção das atividades que a entidade, beneficiada por esses recursos, mantém. Beuren (1999, p.47) conceitua, “Subvenções são os recursos pecuniários oriundos de órgãos governamentais (União, Estados e Municípios), destinados, normalmente, a manter as atividades essenciais da entidade ou a financiar projetos especiais”.



A maioria das entidades filantrópicas se mantém por meio dos recursos citados. Mas vale ressaltar que existem outros meios, como as empresas que comercializam bens e serviços, com o intuito de garantir condições para se manterem e seguir oferecendo trabalhos com qualidade. Porém o que as diferenciam das demais empresas privadas, é a total reversão desse resultado para os fins sociais que a instituição se destina.

## 2.5 A IMPORTÂNCIA DAS ORGANIZAÇÕES DO TERCEIRO SETOR

As organizações do Terceiro Setor têm apresentado um crescimento bastante representativo em todo o mundo. E dessa maneira, os olhos do mundo voltam-se com maior curiosidade para essas entidades. No passado, essas empresas eram vistas como meras prestadoras de caridade, que influenciavam somente a quem recebia o benefício.

Hoje as empresas do Terceiro Setor exercem um papel de destaque na economia. Essas organizações são responsáveis pela geração de empregos, bens, serviços e riquezas. Todos esses fatores indicam que hoje essas empresas estão mais organizadas, e buscam uma melhoria em seus serviços, e dessa maneira crescem e podem atender a cada dia uma parcela maior da população.

A figura 2 ilustra o impacto do volume movimentado por esse setor não lucrativo na economia.

<b>País</b>	<b>US\$ Bi</b>	<b>%PIB</b>
Hungria	3,9	1,2
Itália	21,6	2
Japão	94,9	3,2
França	39,9	3,3
Alemanha	53,7	3,6
Reino Unido	46,6	4,8
EUA	340,9	6,3

Figura 2: Despesas do setor não lucrativo - 1994.  
Fonte: Salamon e Anheier (1994, *apud* Costa Junior, 1998)

Pelos valores movimentados nesses sete países, fica fácil perceber a importância destas empresas para a economia. O valor do montante movimentado pelos EUA é digno de destaque, isso se torna evidente ao se comparar ao PIB do Brasil, que no ano de 2003, segundo a Revista Conjuntura Econômica (2004), foi de US\$ 498,4 bilhões.

O Brasil não fez parte dessa pesquisa mundial, mas segundo John Hopkins (1999, *apud* Silva 2004, p. 04) estima-se “que tenha movimentado em 1998 recursos em torno de 1,2% do PIB, o que representa aproximadamente 12 bilhões de reais”.

As taxas de empregabilidade do setor crescem a cada ano. O quadro de recursos humanos dessas entidades não é mais composto apenas por voluntários, mas também por profissionais qualificados.

<b>Países</b>	<b>Porcentagem de geração de empregos</b>
Países Baixos	12,40%
Irlanda	11,50%
Bélgica	10,50%
Israel	9,20%
Estados Unidos	7,80%
França	4,90%
Alemanha	4,50%
Espanha	4,50%
Áustria	4,50%
Argentina	3,20%
Brasil	2,20%
México	0,40%

Figura 3: Quadro de geração de empregos no terceiro setor – 1995.  
Fonte: FALCONER (1999, *apud* Göedert, 2000).

As empresas sem fins lucrativos chegam a empregar um contingente de mais de 10% em países desenvolvidos. Nos países em desenvolvimento essa taxa apresenta uma queda. Isso mostra que a tendência das instituições sem fins lucrativos é de expansão, e que em longo prazo, países como o Brasil alcancem taxas como a dos países do topo da figura 3.

O Terceiro Setor apresenta uma curiosidade ao que tange às informações quanto à quantidade de pessoal empregado. Este aspecto chama atenção devido ao fato de o cenário de

contratações de recursos humanos está adverso dentro do Segundo e Primeiro setor e, no entanto o terceiro não dispensa mão de obra, ao contrário, absorve cada vez mais. (COSTA JÚNIOR, 1998).

A importância desse setor torna-se cada dia mais evidente. E vale ressaltar que as organizações que compõem o Terceiro Setor, além de prestarem serviços à população, e de abrandar de certo modo a obrigação do Estado, ganham destaque na economia ao movimentar gerar emprego e renda.

## 2.6 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade de custos mudou drasticamente seu papel nas empresas. Antes era restrita a controlar estoques, hoje vai muito além. A contabilidade de custos exerce novas funções: gerar informações com objetivo de auxiliar nas tomadas de decisões e otimização dos recursos utilizados.

Horgren (1989, p.22) comenta que, “[...] a contabilidade de custos é a contabilidade gerencial acrescida de uma pequena parte de contabilidade financeira – à medida que sua função de custeio de produto satisfaz às necessidades dos relatórios externos”.

Souza (site) define como as duas mais importantes tarefas da contabilidade de custos:

Atualmente, num cenário de extrema competitividade, o controle de custos tem como objetivo atender duas mais recentes e, provavelmente, mais importantes tarefas: auxiliar a administração das empresas no controle de seus gastos internos e propiciar uma série de informações para a tomada de decisão quanto a preços, corte de produtos, adoção de novas linhas de produção, fabricação interna ou compra de determinados componentes etc.

Antes da explosão da globalização, utilizar-se de uma política de controle de custos não era interessante para as empresas, pois já detinham mercado certo, não existiam

consumidores exigentes e concorrência acirrada como é hoje. Era simples administrar e lucrar nessas organizações, trabalhadores quase equiparados a escravos e preços ditados por ordem interna. (ANDRADE, 2002)

Nos dias atuais a contabilidade de custos ganhou destaque em todos os tipos de empresas. As exigências impostas pelo mercado são cada vez mais rígidas, e só conseguem permanecer as empresas que ajustam seus custos aos preços ditados pelo mercado.

Konzen, Silva e Euzébio (2004, p.01) comentam sobre a importância da contabilidade de custos no Terceiro setor.

É importante saber mensurar e alocar os custos dos produtos e serviços da forma mais adequada possível. As entidades sem fins lucrativos, com poucas e raras exceções, agem sem a preocupação com o aperfeiçoamento de seu CUSTEIO, pois ao invés de privilegiarem o controle da DESPESA (custo) - que é correto e desejável - dão maior importância à formação da RECEITA. Esse tipo de procedimento precisa ser evitado, pois, dentre outros: altera a formação do resultado operacional; infla o patrimônio da entidade; deturpa toda e qualquer análise, não importando a finalidade; amplia as obrigações para com o CNAS, no que se refere à aplicação da Assistência Social (gratuidades); contraria as Normas Brasileiras de Contabilidade e a Legislação em vigor.

As entidades do Terceiro Setor estão sempre à procura de novas parcerias, a fim de captar mais recursos para o financiamento de suas atividades. Toda essa busca por receitas traz alguns problemas, como o aumento das obrigações junto aos órgãos fiscalizadores.

A informação contábil, principalmente na área de custos, tornou-se de extrema valia dentro das organizações. Com tais informações é possível realizar projeções de longo prazo, e planejamentos estratégicos. Ressalta-se assim, o papel gerencial da contabilidade de custos.

## 2.7 CLASSIFICAÇÕES DE CUSTOS

Na sequência são apresentadas algumas classificações de custos. Vale ressaltar que, devido à amplitude e constante desenvolvimento dessa área, a pesquisa se restringirá às classificações mais utilizadas.

### 2.7.1 Custos Diretos e Indiretos

A classificação dos custos diretos e indiretos é relacionada aos componentes operacionais e aos objetos. (LEONE 1997)

Martins (2001, p.52) diz que os custos diretos “podem ser diretamente apropriados aos produtos, bastando haver uma medida de consumo (quilogramas de materiais consumidos, embalagens utilizadas, horas de mão-de-obra utilizadas e até quantidade de força consumida)”.

Para Leone (1997, p.49), “Os custos diretos são aqueles custos (ou despesas) que podem ser facilmente identificados com o objeto de custeio. São os custos diretamente identificados a seus portadores. Para que seja feita a identificação, não há necessidade de rateio”.

Para Florentino (1988, p.20), “Os custo diretos são aqueles que podem ser imediatamente apropriados a um só produto ou a um só serviço”.

Os custos diretos não apresentam dificuldades para serem alocados, pois como o próprio nome diz, ele é alocado diretamente aos produtos, bastando haver uma unidade de medida.

Sobre Custos Indiretos, Martins (2001, p. 53) comenta que, “não oferecem condição de uma medida objetiva e qualquer tentativa de alocação tem de ser feita de maneira estimada e muitas vezes arbitrária (como o aluguel, a supervisão, as chefias etc.)”.

Para Leone (1997, p.49), “Os custos indiretos são aqueles custos que não são facilmente identificados como objeto de custeio. Às vezes, por causa de sua não-relevância, alguns custos são alocados aos objetos de custeio através de rateio”.

Os custos indiretos são rateados segundo um critério de rateio. Dutra (1992, p.105) conceitua rateio como: “uma divisão proporcional pelos valores de uma base conhecida. Esses valores devem estar distribuídos pelos diferentes produtos ou funções dos quais se deseja apurar o custo e devem ser conhecidos e estar disponíveis no final de período de apuração do custo”.

Os custos indiretos apresentam uma complexidade maior, pois não oferecem uma medida objetiva para sua alocação. Estes custos dependem de um critério de rateio para poderem ser alocados aos produtos. Vale ressaltar que, não existe um critério de rateio que seja completamente perfeito, o que se tenta com esses critérios é se aproximar o máximo possível da realidade. Assim sendo, a classificação de direto e indireto ocorre com relação ao produto.

### **2.7.2 Custos Fixos e Variáveis**

Os custos são classificados como fixos e variáveis, quando a apropriação é feita em relação à produção.

Cabe ressaltar, segundo Martins (2001, p.54), a classificação em fixos e variáveis “(...) leva em consideração a unidade de tempo e o volume de atividade”.

Custos Fixos, de acordo com Santos (1987, p.30), “(...) são aqueles que independem do volume de produção ou venda. Representam a capacidade instalada que a empresa possui para produzir bens e serviços”.

Os custos fixos mesmo sendo de fácil mensuração, mesmo os repetitivos, não são fixos eternamente. Esta mudança pode ocorrer em função de variação de preços, avanço tecnológico ou expansão da empresa. (MARTINS, 2001)

Martins (2001, p.54) ressalta ainda que, “Podem-se subclassificar os Custos Fixos em Repetitivos e Não-Repetitivos, isto é, custos que se repetem em vários períodos seguintes na mesma importância (caso comum do pessoal da chefia da fábrica, das depreciações, etc.) e custos diferentes em cada período (manutenção, energia etc.)”.

Os custos fixos são facilmente mensurados, porém têm suas particularidades. Os custos fixos não acompanham as variações quantitativas do volume de produção. Existem mesmo que não ocorra a produção e eles podem sofrer correções monetárias ao decorrer do tempo. E mesmo sendo fixos, podem variar dependendo do período.

Para Santos (1987, p.29), “Custos variáveis são aqueles que estão diretamente relacionados com o volume de produção”.

Sobre custos Variáveis, Martins (2001, p.54), comenta que: “Dentro, portanto, de uma unidade de tempo, varia de acordo com o volume de produção”.

Entende-se que, os custos variáveis estão ligados diretamente ao volume produzido. Sendo assim, devem ser diretamente proporcionais às unidades produzidas.

## 2.8 MÉTODOS DE CUSTEIO

Para Martins (2001, p.41), “Custeio significa Método de Apropriação de Custo”.

Dessa maneira, são abordados nesta revisão teórica três métodos de Custeio. Os dois primeiros são métodos tradicionais, amplamente abordados pela literatura, e o terceiro é uma inovação das últimas décadas, o Custeio Baseado em Atividades (ABC).

### 2.8.1 Custeio por Absorção

No método de custeio por Absorção são apropriados todos os custos de produção ao (s) produto(s), tanto os fixos como os variáveis.

Martins (2001, p.41) explica que:

Custeio por Absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada. Consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados, e só os de produção; todos os gastos relativos ao esforço de fabricação são distribuídos para todos os produtos feitos.

Já para Florentino (1988, p.37), é a “[...] imputação ao custo dos produtos ou serviços, de todos os gastos, inclusive dos custos fixos que são rateados e distribuídos mediante critérios apropriados”.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.211), o custeio por absorção é “o método de custeio do estoque no qual todos os custos de fabricação, variáveis e fixos, são considerados custos inventariáveis”.

No sistema de custeio por absorção todos os valores de custos diretos e indiretos são apropriados ao produto finalizado. Ribeiro (1997, p.38) explica que “consiste em considerar como custo de fabricação (ou de Produção) todos os custos incorridos no processo de Fabricação, sejam eles Diretos (Variáveis) ou Indiretos (Fixos)”.



No custeio por absorção, todos os custos de produção são confrontados com a receita somente no momento de sua realização, ou seja, como esses custos fazem parte dos estoques, eles ficam acumulando até que ocorra a venda e constam da Demonstração de Resultado na forma de custos dos produtos vendidos.

Crepaldi (1998, p.83) afirma que o custeio por absorção “é o método derivado da aplicação dos princípios fundamentais de contabilidade e é, no Brasil, adotado pela legislação comercial e pela legislação fiscal. Não é um princípio contábil em si”.

Este método é o mais adotado pelas empresas pela sua obrigatoriedade para fins fiscais e pela facilidade de implantação.

### **2.8.2 Custeio Direto ou Variável**

Para *National Association of Cost Accountants* (1953 *apud* Backer; Jacobsen 1978, p.33), “O custeio direto, ou variável, procura integrar e incorporar nas contas um grupo de técnicas correlatas, que incluem o orçamento flexível (ou variável), o gráfico do ponto de equilíbrio e a análise do lucro marginal”.

Martins (2001, p.216) comenta que: “(...) no custeio Direto ou Variável, só são alocados aos produtos os custos variáveis, ficando os fixos separados e considerados como despesas do período, indo diretamente para o Resultado; para os estoques só vão como consequência, custos variáveis”.

Para Horngren, Foster e Datar (2000, p.211), custeio variável “é o método de custeio de estoque em que todos os custos de fabricação variáveis são considerados custos inventariáveis. Todos os custos de fabricação fixos são excluídos dos custos inventariáveis: eles são custos do período em que ocorreram”.

No custeio direto ou variável são alocados apenas os custos variáveis, sejam eles diretos ou indiretos, sendo que os custos fixos entram no resultado como despesa do período, assim permanecem os custos variáveis em estoque. Este método mesmo sendo difundido não é muito utilizado, pois não é aceito pelo fisco para avaliação de estoques. Mas apresenta algumas vantagens, como a eliminação de um critério de rateio, dado que, os custos fixos vão diretamente para estoque sem transitar pelo estoque.

### **2.8.3 Custeio Baseado em Atividades (ABC)**

O Custeio Baseado em Atividades – ABC (do inglês, *Activity-Based Costing*) é um método relativamente novo, e surgiu com o objetivo de diminuir as arbitrariedades que são constantes em outros métodos de custeio. Esse método visa demonstrar claramente todos os custos absorvidos durante o processo, dividindo-os por atividade, utilizando um direcionador para a alocação dos custos indiretos.

Segundo Kaplan e Cooper (1998, p.15) “Os Sistemas ABC permitiram que os custos indiretos e de apoio fossem direcionados primeiro a atividade e processos, e depois a produtos, serviços e clientes”.

Nakagawa (1991, p.38) comenta que: “O sistema de custeio baseado em atividades não se diferencia do sistema de custeio baseado em volume apenas pela mudança de bases de alocação de custos, mas também pela identificação que faz dos custos por atividades e da maneira como aloca os custos aos produtos através de maior número de bases”.

Com a utilização do ABC é possível ver a dinâmica dos custos indiretos. Ao conhecê-los melhor por meio do ABC, espera-se reduzir sensivelmente as distorções geradas pelo rateio arbitrário dos custos indiretos.

Direcionador de custo para Martins (2001, p.103) é: “o fator que determina a concorrência de uma atividade. Como as atividades exigem recursos para serem realizadas, deduz-se que o direcionador é a verdadeira causa dos custos”.

Brimson (1996, p. 29) afirma que “Uma atividade descreve *o que* uma empresa faz – a forma como o tempo é gasto e os produtos do processo”.

A contabilidade por atividades causa grandes mudanças na empresa. Não apenas por evidenciar novos custos, mas também por iniciar a gestão por processo. Dessa maneira, altera as relações de força existentes, e resulta em novos indicadores de performance, provocando resistências a mudanças. (BOISVERT, 1999)

O Sistema ABC diferencia-se dos demais métodos por ser uma ferramenta ampla que, além de realizar um profundo rastreamento dos custos, também auxilia no processo estratégico de gestão de custos.

### 3 ESTUDO DE CASO

#### 3.1 APRESENTAÇÃO DA IRMANDADE DO DIVINO ESPÍRITO SANTO – IDES

A Irmandade do Divino Espírito Santo teve sua constituição em 10 de junho de 1773, tendo como objetivo principal o culto religioso. Seguindo o modelo das outras entidades religiosas, também prestava serviços assistenciais. Nos seus primeiros 150 anos, a IDES encontrou dificuldades para cumprir fielmente suas atividades sociais. Seus recursos eram escassos e as dificuldades impostas pelos diretores, que sofriam forte influência do Brasil Império, dificultavam a aceitação das modificações nas rotinas, diretrizes, regimentos da Irmandade.

O primeiro programa mantido pela IDES foi o “Abrigo Lar São Vicente de Paulo” que atendia de 80 a 100 meninas carentes e lhe proporcionavam uma educação profissional nem sempre condizente com as exigências da época. (PANCERI, 2001)

A partir de 1970, a Irmandade implantou o regime de semi-internato, onde as internas voltavam para casa ao final do dia e, decorrente disto, às modificações no Abrigo Lar São Vicente de Paulo foram acontecendo. As internas já tinham acesso ao atendimento médico e odontológico, maior envolvimento com a comunidade e um acompanhamento familiar pelo Serviço Social do Lar. Em 1977, encontrou-se a necessidade de criar estabelecimentos de pré-escola, onde a nova unidade passou a se chamar “Centro de Educação Infantil Girassol” que atendia 80 crianças da comunidade em geral.

No mesmo ano, a IDES incorporou a PROMENOR, criada em 1971 pela primeira dama do Estado, mantendo sua razão social e adaptando seus estatutos no que se refere à parte administrativa, funcional e patrimonial. (PANCERI, 2001)

Nos meados dos anos 80, organizou-se um acompanhamento maior aos jovens que já estavam nas empresas e o encaminhamento das adolescentes do sexo feminino para o

trabalho. Os profissionais da IDES ganharam mais autonomia ao dirigir seus programas e o número de convênios com empresas aumentou quantitativamente, tendo como fato relevante à criação do Estatuto da Criança e do Adolescente.

O programa “Atendimento Integral”, primeiramente mantido pela PROMENOR, passou a se chamar “Educação e Trabalho” e, junto com o “Programa Jovem Trabalhador”, passaram ser administrados e operacionalizados na sede da IDES.

Ao Lar São Vicente de Paulo foi incorporado um antigo orfanato de crianças de 0 a 6 anos, anteriormente mantido pelo Governo do Estado de Santa Catarina, deixando de existir assim, o antigo orfanato e semi-internato.

Em 1999, os programas de atendimentos as crianças e adolescentes de 7 a 14 anos foram alterados sendo substituídos pelo o que hoje se conhece como “Programa Espaço Alternativo do Saber”, localizado nas dependências da IDES, na Agrônômica. Criou-se também, o programa “Centro de Aprendizagem Profissional” para atender adolescentes acima de 14 anos e encaminhá-los ao mercado de trabalho e, o “Show Room Cia Divina”, constituído de voluntárias para divulgar os programas e comercializar produtos confeccionados pelas mesmas com o fim de arrecadar fundos para a instituição. O “Show Room” ainda existe, porém ele é bastante independente da IDES, sendo controlado por voluntárias.

A IDES é hoje uma entidade de utilidade pública constituída pela Lei Municipal nº 276 de 27/07/56 e pela Lei Estadual nº 2.129 de 26/10/59 que atende em torno de 1100 crianças e adolescentes na faixa etária de 0 a 18 anos pertencentes a famílias de baixa renda da grande Florianópolis.

Para administrar seus diversos projetos sociais, a IDES utiliza recursos financeiros oriundos de doações de associados e da comunidade, convênios com o poder público municipal e estadual, promoções especiais, Festa do Divino Espírito Santo, parcerias com

empresas, sendo que tais recursos nem sempre suficientes em função da demanda dos projetos sociais.

### **3.1.1 Programas**

Neste tópico são apresentados os programas oferecidos pela Irmandade do Divino Espírito Santo – IDES. Os programas são: Abrigo Lar São Vicente de Paulo, Centro de educação Infantil Girassol, Programa Espaço Alternativo do Saber, Centro de Aprendizagem Profissional, Programa Jovem Trabalhador e Oficina Educativa..

#### **Abrigo Lar São Vicente de Paulo**

O Abrigo Lar São Vicente de Paulo tem o objetivo de acolher em torno de 25 crianças de ambos os sexos, na faixa de 0 a 6 anos, vítimas de maus tratos, abandonadas, usadas para a mendicância, que sofreram abuso sexual, extremamente pobres e/ou filhos de pais dependentes químicos. Essas são encaminhadas aos órgãos competentes para a reintegração familiar ou adoção.

A manutenção deste programa requer um custo elevado devido ao atendimento de 24 horas ininterruptas a crianças com a saúde, física, mental e emocional, muito fragilizadas.

#### **Centro de educação Infantil Girassol – CEIG**

O Centro de Educação Infantil Girassol – CEIG - atende crianças de ambos os sexos, na faixa etária de 2 a 6 anos, provenientes da Grande Florianópolis, durante 11 horas/dia, visando contribuir para a sua formação pessoal, psicossocial e educativa.

O CEIG conta com a colaboração de profissionais voluntários, e mantém parcerias com diversas instituições particulares, municipais, estaduais.

### **Programa Espaço Alternativo do Saber – PEAS**

O Programa Espaço Alternativo do Saber – PEAS -, não está localizado na sede central da IDES, e sim na Agrônômica. Atende em torno de 150 crianças e adolescentes de ambos os sexos, na faixa etária de 7 a 14 anos, no período matutino e vespertino, de acordo com o período que freqüentam a escola.

Tem como objetivo construir um espaço pedagógico, dispondo de atividades escolares, artísticas, esportivas, com as quais crianças e adolescentes possam desenvolver habilidades conceituais e pessoais.

### **Centro de Aprendizagem Profissional – CEAP**

O Centro de Aprendizagem Profissional – CEAP – proporciona um espaço de direcionado ao aprendizado, e atende em torno de 150 adolescentes e familiares, com idade mínima de 14 anos, com vista à formação e desenvolvimento do cidadão para a sua posterior inserção no mercado de trabalho.

Os cursos são oferecidos por profissionais voluntários e estagiários, dessa maneira mantém um custo relativamente baixo referente aos professores.

## **Programa Jovem Trabalhador – PJT**

O Programa Jovem Trabalhador – PJT – atende em torno de 350 adolescentes, de ambos os sexos, na faixa etária de 16 a 18 anos, provenientes de famílias de baixa renda da Grande Florianópolis. Tem como objetivo promover a capacitação, a inserção e o acompanhamento de adolescentes no mercado de trabalho, lhes proporcionando direitos trabalhistas, oportunizando uma formação continuada, visando o seu crescimento e melhoria das condições de vida e cidadania.

O PJT possui diversos convênios com empresas públicas e privadas, onde encaminham adolescentes que recebem, curso de capacitação profissional oferecido pela IDES, treinamento antes da admissão e são avaliados periodicamente em seus locais de trabalho. A frequência escolar é obrigatória durante o período em que o adolescente fizer parte do programa. A desistência escolar implica no desligamento do programa.

## **Oficina Educativa**

O programa Oficina Educativa é uma parceria da IDES com várias empresas, privadas e públicas. Na Oficina são processados resíduos inorgânicos, como: papel, plástico, alumínio e vidro. Após a classificação, dilaceração, prensagem e reaproveitamento, o material é repassado a algumas das empresas parceiras.

O programa anteriormente era constituído por adolescentes, sendo estes encaminhados para trabalharem na separação dos materiais recolhidos. Atualmente atuam apenas adultos neste programa.



### 3.2 IDENTIFICAÇÃO DOS CUSTOS DOS SERVIÇOS OFERECIDOS

A IDES/PROMENOR possui seis programas (Abrigo-Lar São Vicente de Paulo, Centro de Aprendizagem Profissional, Centro Educação Infantil Girassol, Oficina Educativa, Programa Espaço Alternativo do Saber e Programa Jovem Trabalhador), e cinco departamentos da instituição (Administração, Capela, Cozinha, Gráfica e Lavanderia). São denominados de departamentos, pois não oferecem serviços assistenciais, apenas prestam serviços aos programas, estes sim ofertam serviços assistenciais.

Foram levantados os custos diretos mensais de cada programa e departamento, a fim de se catalogar e analisar cada programa/departamento isoladamente.

Conforme foi mencionado na metodologia, os custos foram levantados junto a cada programa e departamento. Esse procedimento foi realizado através de visitas a cada setor e programa, e por meio de entrevistas informais com os coordenadores e colaboradores da instituição.

A IDES, por ser uma instituição sem fins lucrativos, possui características especiais que a diferencia das demais empresas. A atividade principal da IDES não é produzir ou comercializar bens/serviços, e sim proporcionar o bem estar social a “pessoas”. O cálculo do custo de uma pessoa depende, principalmente, de diversos fatores que tornam os indivíduos diferentes uns dos outros. O principal objetivo da IDES ao implantar um sistema de custeio é estimar o valor total mensal necessário para manter cada programa, e não o custo de manutenção de cada um dos beneficiados pela entidade.

O método de custeio que melhor se adapta a entidade, a partir de todos os dados técnicos levantados e dos conhecimentos adquiridos ao decorrer do estudo de caso, é o por Absorção. Os motivos que levaram a essa escolha foram: um sistema simples, de fácil aplicação; por não ser uma empresa que produz bens e serviços com intuito de lucro, não seria

necessário um cálculo com o objetivo de gerar uma margem de lucro, ou um ponto de equilíbrio, por exemplo.

Foram levantados primeiramente os custos diretos por programa/departamento, em seguida foram verificados os custos indiretos, e aplicados os critérios de rateio.

Os custos com salários, FGTS e PIS foram extraídos da folha de pagamento do mês de setembro de 2003.

Os valores referentes ao vale transporte e plano de saúde, foram obtidos por meio de relatórios disponibilizados pela IDES/PROMENOR.

A seguir são apresentados os custos diretos de cada programa e departamento.

No Quadro 1 apresenta-se os custos diretos mensais referentes ao Abrigo Lar São Vicente de Paulo:

Quadro 1 – especificação dos custos diretos do Abrigo Lar São Vicente de Paulo

<b>Discriminação</b>	<b>Valor em 1 R\$</b>
Material de limpeza	161,45
Material de higiene	151,26
Alimentação	1.412,14
Fonoaudióloga	300,00
Gastos Diversos	100,00
Salários	18.557,61
FGTS/PIS	1.608,74
Plano de Saúde	502,07
Vale transporte	307,06
<b>Total dos custos diretos mensais</b>	<b>23.100,33</b>

Fonte: Do autor

Os “gastos diversos” são valores que são repassados todo mês a coordenadora do abrigo, com o fim de suprir eventuais necessidades extraordinárias do programa.

O Abrigo é o programa que representa o maior custo direto. O valor referente aos salários é bastante alto, dado que é necessária a permanência de pessoal 24 horas diárias. Nesse valor já estão inseridos as horas extras pertinentes e o adicional noturno.

No Quadro 2 apresenta-se os custos diretos mensais referentes ao Centro de Aprendizagem Profissional:

Quadro 2 – especificação dos custos diretos do Centro de Aprendizagem Profissional

<b>Discriminação</b>	<b>Valor em 1 R\$</b>
Material de expediente	36,13
Curso de informática	18,00
Curso de inglês	3,60
Curso de espanhol	5,00
Curso manutenção de computadores	24,00
Salários	1.643,54
FGTS/PIS	156,12
Bolsas de estágio	736,00
Taxa CIEE	168,00
Vale transporte	313,28
<b>Total dos custos diretos mensais</b>	<b>3.103,67</b>

Fonte: Do autor

Os cursos ministrados pelo programa tiveram seus custos estimados segundo informações obtidas com a coordenadora do mesmo. Foi obtido um valor total para cada curso, sendo este valor dividido pela duração (em meses) de determinado curso. Exemplo: se um curso tem a duração de 6 meses, seu valor total foi dividido por 6 para se achar um valor mensal.

O valor das bolsas de estágio e a taxa CIEE foram obtidos junto à coordenadora do CEAP. Os estagiários ministram os cursos oferecidos pelo CEAP.

No Quadro 3 apresenta-se os custos diretos mensais referentes ao Centro de Educação Infantil Girassol:

Quadro 3 – especificação dos custos diretos do Centro de Educação Infantil Girassol

<b>Discriminação</b>	<b>Valor em 1 R\$</b>
Material de limpeza	198,29
Material de higiene	196,46
Alimentação	1.184,00
Medicamentos	17,32
Salários	9.703,90
FGTS/PIS	910,57
Plano de Saúde	445,03
Vale transporte	558,35
<b>Total dos custos diretos mensais</b>	<b>13.213,92</b>

Fonte: Do autor

O custo direto referente ao CEIG é o segundo mais alto dentre os programas. Esse valor poderia ser maior, dado que nele atuam voluntários e professores municipais.

No Quadro 4 apresenta-se os custos diretos mensais referentes à Oficina Educativa:

Quadro 4 – especificação dos custos diretos da Oficina Educativa

<b>Discriminação</b>	<b>Valor em 1 R\$</b>
Salários	2.437,76
FGTS/PIS	229,04
Plano de Saúde	44,46
Vale transporte	621,16
Combustível	1.000,00
<b>Total dos custos diretos mensais</b>	<b>4.332,42</b>

Fonte: Do autor

O combustível é utilizado para o transporte dos materiais recolhidos pelo programa. O valor do combustível foi extraído de relatórios da IDES/PROMENOR.

No Quadro 5 apresenta-se os custos diretos mensais referentes ao Programa Espaço Alternativo do Saber:

Quadro 5 – especificação dos custos diretos do Programa Espaço Alternativo do Saber

<b>Discriminação</b>	<b>Valor em 1 R\$</b>
Material de limpeza	326,33
Material de expediente	111,02
Alimentação	426,54
Medicamentos	5,13
Salários	7.823,36
FGTS/PIS	685,85
Estagiário	230,00
Plano de Saúde	279,77
Vale transporte	795,14
Energia elétrica	494,34
Telefone	179,66
Água	77,12
IPTU	396,15
<b>Total dos custos diretos mensais</b>	<b>11.830,41</b>

Fonte: Do autor

O PEAS apresenta faturas de energia elétrica, telefone, água e IPTU. O PEAS está localizado fora da sede central da IDES, dessa forma não necessita de rateios para estas contas. O IPTU é uma conta que existe apenas no PEAS, pois por motivos administrativos, este imóvel da IDES não possui isenção desse tributo.

No Quadro 6 apresenta-se os custos diretos mensais referentes ao Programa Jovem Trabalhador:

Quadro 6 – especificação dos custos diretos do Programa Jovem Trabalhador

<b>Discriminação</b>	<b>Valor em 1 R\$</b>
Material de expediente	96,07
Salários	1.939,06
FGTS/PIS	184,19
Estagiários	1.150,00
Vale transporte	312,22
Curso de inglês	120,00
Médico do trabalho	230,10
<b>Total dos custos diretos mensais</b>	<b>4.031,64</b>

Fonte: Do autor

O PJT mantém um convênio com uma escola de inglês, em que são oferecidos cursos para os interessados. O médico do trabalho atende os jovens que são encaminhados ao primeiro emprego. O valor foi extraído dos custos da PJT do mês de setembro de 2003. Esse valor sofre pequenas variações a cada mês.

No Quadro 7 apresenta-se os custos diretos mensais referentes à Administração:

Quadro 7 – especificação dos custos diretos da Administração

<b>Discriminação</b>	<b>Valor em 1 R\$</b>
Alimentação	173,86
Material de limpeza	198,96
Material de higiene	96,53
Salários	23.195,46
FGTS/PIS	2.203,57
Estagiários	480,00
Contabilidade terceirizada	1.493,00
Plano de saúde	570,41
Vale transporte	918,71
Combustível	500,00
Programa contábil	100,00
Distribuidora de água mineral	40,00
Companhia de Água e esgoto	609,50
Seguro - automóveis	228,44
Seguro - imóveis	119,98
<b>Total dos custos diretos mensais</b>	<b>30.928,42</b>

Fonte: Do autor

A IDES mantém um contrato com uma empresa de contabilidade, esta presta serviços mensais à entidade. O custo dessa terceirização foi obtido junto à administração. Também é utilizado um programa contábil, e o uso deste acarreta em um custo mensal a IDES.

A fatura de água não é apenas da administração, mas sim de toda a IDES/PROMENOR da sede central. Essa conta se encontra na administração por não apresentar um valor relevante dentro do total das despesas administrativas, e sendo inviável a realização de um rateio. O mesmo se aplica ao seguro dos imóveis.

No Quadro 8 apresenta-se os custos diretos mensais referentes à Capela:

Quadro 8 – especificação dos custos diretos da Capela

<b>Discriminação</b>	<b>Valor em 1 R\$</b>
Material de limpeza	83,00
ITESC	155,56
Despesas diversas	201,01
<b>Total das despesas mensais</b>	<b>416,56</b>

Fonte: Do autor

A IDES, por ter também fins religiosos, tem uma capela localizada em sua sede central. As “despesas diversas” representam manutenções e reparos realizados na capela. Esse valor foi obtido por meio de uma média ponderada dos últimos 9 (nove) meses da conta “despesas diversas” de um relatório administrativo da IDES.

ITESC é uma contribuição mensal repassada para o Instituto de Teologia de Santa Catarina.

A cozinha não apresenta uma tabela de custos, devido ao fato de a IDES possuir um contrato de prestação de serviços com uma empresa que fornece os alimentos e prepara as refeições dentro da própria instituição. O valor do contrato é de R\$ 14.000,00, sendo que desse valor são feitas adições e exclusões para se chegar ao valor correto para ser rateado. Esse cálculo é apresentado no tópico de rateio da Cozinha.

No Quadro 9 apresenta-se os custos diretos mensais referentes à Gráfica:

Quadro 9 – especificação dos custos diretos da Gráfica

<b>Discriminação</b>	<b>Valor em 1 R\$</b>
Salários	988,35
FGTS/PIS	93,88
Plano de Saúde	38,17
Materiais gráficos	857,00
<b>Total das despesas mensais</b>	<b>1.977,40</b>

Fonte: Do autor

O responsável pela gráfica não soube informar a média da quantidade de material gráfico consumido por mês. Isso porque a gráfica realiza poucos serviços externos, sendo difícil estimar uma quantidade. Por este motivo, foi realizada uma média ponderada, dos últimos 9 (nove) meses do ano de 2003, da conta materiais gráficos que consta em relatórios da administração.

No Quadro 10 apresenta-se os custos diretos mensais referentes à Lavanderia:

Quadro 10 – especificação dos custos diretos da Lavanderia

<b>Discriminação</b>	<b>Valor em 1 R\$</b>
Material de limpeza	114,38
Salários	1.090,79
FGTS/PIS	102,61
Plano de Saúde	82,63
Vale transporte	89,84
<b>Total das despesas mensais</b>	<b>1.480,25</b>

Fonte: Do autor

A lavanderia presta serviços a toda sede central da IDES. Os programas como, Abrigo e CEIG, são os que mais se utilizam deste departamento.

Não foi possível inserir os valores relativos à depreciação dos imóveis, móveis, equipamentos e automóveis, pois, a entidade não possui um inventário de seus bens e por consequência não registra as depreciações.

### 3.3 APLICAÇÃO DO CRITÉRIO DE RATEIO PARA OS CUSTOS INDIRETOS

Os custos indiretos a serem rateados são referentes: energia elétrica, telefone, utilização da lavanderia, cozinha e à administração. No total foram realizados cinco rateios. Os rateios foram divididos em fases. Isso se deve ao fato de que os rateios ainda serão adicionados aos seguintes.

### 3.3.1 Primeira fase de rateio

Na primeira fase, os rateios do telefone e energia elétrica são apropriados a todos os programas e departamentos, inclusive a cozinha, lavanderia e administração, que também serão alvo de rateio.

São apresentados a seguir, os dois primeiros rateios, que fazem parte da primeira fase: telefone e energia elétrica:

Rateio do telefone é apresentado no Quadro 11. Foi selecionada uma amostra de um relatório emitido diariamente pela central telefônica da IDES, referente a 1 (uma) semana do uso do telefone na instituição, separado por programas e departamentos para fins desta pesquisa. Com esses dados, foi dividido o tempo (hh:mm:ss) que efetivamente foi utilizado do telefone, durante o período, a cada programa e departamento. O critério de rateio utilizado foi: tempo de uso do telefone.

Quadro 11 – Rateio de telefone

<b>Programa</b>	<b>Tempo (hh:mm:ss)</b>	<b>Rateio (%)</b>	<b>Rateio (R\$)</b>
Administração	07:37:47	39,35%	568,90
Abrigo	02:01:08	10,41%	150,53
CEAP	00:58:38	5,04%	72,86
CEIG	03:36:26	18,60%	268,97
Cozinha	00:03:20	0,29%	4,14
Gráfica	00:10:49	0,93%	13,44
Lavanderia	00:08:38	0,74%	10,73
PJT	04:46:41	24,64%	356,27
<b>Total</b>	<b>19:23:27</b>	<b>100,00%</b>	<b>1.445,84</b>

Fonte: Do autor

O valor da fatura do mês de setembro de 2003 foi de R\$ 1.445,84. O valor da fatura foi rateado e apropriado aos programas/departamentos.

No Rateio da energia elétrica é apresentado no Quadro 12. Foi realizado um levantamento dos eletro-eletrônicos de cada programa e departamentos da IDES, com o objetivo de estimar um consumo médio de kilowatts/hora mensal. O critério de rateio utilizado foi: o consumo médio mensal de kwh.



No rateio da energia elétrica utilizou-se como período de estudo o mês, diferenciando-se assim dos outros rateios, os quais foram em semana.

Quadro 12 - Rateio de Energia elétrica

<b>Programa</b>	<b>Consumo kwh mês</b>	<b>% Rateio</b>	<b>Rateio (R\$)</b>
Abrigo	758,34	14,34%	518,71
Administração	1.277,50	24,17%	873,82
Capela	150,60	2,85%	103,01
CEAP	217,96	4,12%	149,09
CEIG	278,16	5,26%	190,26
Cozinha	1.803,00	34,11%	1.233,27
Gráfica	166,66	3,15%	114,00
Lavanderia	480,38	9,09%	328,58
PJT	153,90	2,91%	105,27
<b>Total</b>	<b>5.286,50</b>	<b>100,00%</b>	<b>3.616,02</b>

Fonte: Do autor

O valor de R\$ 3.616,02 refere-se à fatura de energia elétrica do mês de setembro de 2003.

Esses são os rateios primeiramente apropriados aos programas/departamentos da IDES. Isso se deve ao fato de que os três últimos rateios a serem realizados devem apropriar os custos dos dois primeiros rateios (telefone e energia elétrica).

As destinações referentes aos rateios da primeira fase, telefone e energia elétrica, foram apropriadas conforme demonstrado no Quadro 13.

Quadro 13 – Junção dos custos diretos e custos indiretos da primeira fase

<b>Programa/ Departamento</b>	<b>Custos Diretos (R\$)</b>	<b>Primeira fase Rateio</b>		<b>Total rateio primeira fase (R\$)</b>	<b>Custos diretos + primeira fase rateio (R\$)</b>
		<b>Telefone (R\$)</b>	<b>Energia elétrica (R\$)</b>		
Abrigo	23.100,33	150,53	518,71	669,24	23.769,57
Administração	30.928,42	568,90	873,82	1.442,72	32.371,14
Capela	416,56	-	103,01	103,01	519,57
CEAP	3.103,67	72,86	149,09	221,95	3.325,62
CEIG	13.213,92	268,97	190,26	459,23	13.673,15
Oficina Educativa	4.332,42	-	-	-	4.332,42
Cozinha	0,00	4,14	1.233,27	1.237,41	1.237,41
Gráfica	1.977,40	13,44	114,00	127,44	2.104,84
Lavanderia	1.480,25	10,73	328,58	339,31	1.819,56
PEAS	11.830,41	-	-	-	11.830,41
PJT	4.031,64	356,27	105,27	461,54	4.493,18
<b>Total</b>	<b>94.415,02</b>	<b>1.445,84</b>	<b>3.616,02</b>	<b>5.061,86</b>	<b>99.476,88</b>

Fonte: Do autor

Não foram alocados os dois primeiros rateios aos programas: Oficina Educativa e Programa Espaço Alternativo do Saber. Isso se deve ao fato desses programas não serem localizados na sede central da IDES/PROMENOR, e possuírem contas separadas, sem necessidade de rateio.

### 3.3.2 Segunda fase de rateio

Nesta segunda fase o alvo de rateio será a cozinha terceirizada. A cozinha oferece refeições a todos os programas e departamentos, exceto a Oficina Educativa, pois as refeições deste programa são oferecidas pela prefeitura. A Capela também não utiliza os serviços prestados pela cozinha. E dessa forma, é necessário que seja realizado um rateio.

Antes de ser realizado o rateio, será demonstrados através do Quadro 14, os cálculos pertinentes para se chegar ao valor correto a ser rateado.

Quadro 14 – Adições e exclusões do valor a ser rateado da Cozinha

Valor do contrato.....	14.000,00
<i>Adições</i>	
Telefone.....	4,14
Total das adições.....	4,14
<i>Exclusões</i>	
Desconto em folha.....	325,00
Energia elétrica.....	1.233,27
Gás.....	1.000,00
Remessa alimentos.....	994,12
Total das exclusões.....	3.552,39
<b>Valor a ser rateado</b>	<b>10.451,75</b>

Fonte: Do autor

O contrato entre a cozinha terceirizada e a IDES é de um valor fechado de R\$ 14.000,00 mensais, e para se chegar ao correto valor a ser rateado, é necessário que sejam realizadas adições e exclusões.

Adições: telefone. O valor referente ao telefone deve ser adicionado, pois quem arca com esta despesa é IDES.

Exclusões: contribuição dos funcionários descontada em folha, energia elétrica, consumo de gás e remessa de alimentos in natura para dois programas (Abrigo e PEAS) e um departamento (Administração).

Na folha de pagamento é descontado de cada funcionário da IDES o valor de R\$ 5,00. Ou seja, 65 (sessenta e cinco) – número de funcionários que recebem desconto em folha referente à refeição, multiplicado por R\$ 5,00 (cinco) – valor unitário descontado em folha dos funcionários que realizam refeição na IDES, isso resulta num valor de R\$ 325,00, o qual deve ser excluído do valor contratual para fins deste rateio.

O consumo de energia elétrica e de gás é abatido do valor de global do contrato, pois entra como despesa da empresa terceirizada.

O valor referente às remessas de alimentos in natura é adicionado às despesas de cada programa/departamento que os consomem, sendo este, então, deduzido. Esse valor foi levantado junto aos programas.

Para a concretização desse rateio, foi utilizado o seguinte critério:

O Rateio da Cozinha Terceirizada apresenta-se no Quadro 15. Através da folha de pagamento da IDES, do mês de setembro de 2003, realizou-se o levantamento do número de pessoas atendidas (funcionários e crianças). As crianças atendidas pelos programas PEAS e CEIG, também recebem refeições diárias através da cozinha, entrando assim no critério de rateio.

Quadro 15 - Rateio da Cozinha Terceirizada

<b>Programa/ Departamento</b>	<b>Funcionários</b>	<b>Crianças atendidas</b>	<b>Total</b>	<b>% Rateio</b>	<b>Rateio (R\$)</b>
Abrigo	15		15	3,61%	377,77
Administração	19		19	4,58%	478,51
CEAP	2		2	0,48%	50,37
CEIG	17	200	217	52,29%	5.465,13
Gráfica	1		1	0,24%	25,18
Lavanderia	2		2	0,48%	50,37
PEAS	7	150	157	37,83%	3.954,04
PJT	2		2	0,48%	50,37
<b>Total</b>	<b>65</b>		<b>415</b>	<b>100,00%</b>	<b>10.451,75</b>

Fonte: Do autor

O valor rateado foi retirado do Quadro 14, e apropriado aos programas/departamentos.

As destinações referentes ao rateio da cozinha terceirizada, segunda fase de rateio, foram apropriados conforme demonstra o Quadro 16.

Quadro 16 – Junção dos custos diretos e custos indiretos da primeira a segunda fase

<b>Programa/ Departamento</b>	<b>Custo Direto (R\$)</b>	<b>Rateio</b>		<b>Custo direto + Rateio (R\$)</b>
		<b>Primeira fase (R\$)</b>	<b>Segunda fase (R\$)</b>	
Abrigo	23.100,33	669,24	377,77	24.147,35
Administração	30.928,42	1.442,72	478,51	32.849,66
Capela	416,56	103,01	-	519,57
CEAP	3.103,67	221,95	50,37	3.375,99
CEIG	13.213,92	459,23	5.465,13	19.138,29
Oficina Educativa	4.332,42	-	-	4.332,42
Gráfica	1.977,40	127,44	25,18	2.130,02
Lavanderia	1.480,25	339,31	50,37	1.869,93
PEAS	11.830,41	-	3.954,04	15.784,45
PJT	4.031,64	461,54	50,37	4.543,55
<b>Total</b>	<b>94.415,02</b>	<b>3.824,45</b>	<b>10.451,75</b>	<b>108.691,22</b>

Fonte: Do autor

No Quadro 16 pode-se notar que não mais está catalogada a Cozinha, pois já foi rateada.

O “custo direto + rateio” resultou em um total de R\$ 108.691,22. Este valor representa uma estimativa de todos os custos diretos e indiretos da IDES ao período de 1 (um) mês. Este valor continuará a aparecer na última coluna de todas as tabelas de junção dos custos diretos e indiretos subsequentes. No Quadro 13 esse valor não é o mesmo, pois o valor a ser rateado da cozinha terceirizada ainda não havia integrado a tabela.

### 3.3.3 Terceira fase de rateio

A terceira fase de rateio contemplará a lavanderia da IDES. Esta presta serviços a toda instituição, sendo responsável por lavar, secar e passar as roupas que forem encaminhadas. Por ser mais de um programa que utiliza a lavanderia, segundo esta pesquisa, este setor deve ser rateado, e para isso foi utilizado o seguinte critério:

No Rateio da lavanderia, os dados foram colhidos junto a responsável pela lavanderia. Foi realizado um levantamento de quantas vezes a máquina é utilizada, com capacidade máxima, por cada programa e departamento num período de 1 (uma) semana. O critério de rateio utilizado foi: número de vezes em que a máquina de lavar é utilizada, com capacidade máxima, conforme demonstrado no Quadro 17.

Quadro 17 – Rateio da lavanderia

<b>Programa/ departamento</b>	<b>Segunda</b>	<b>Terça</b>	<b>Quarta</b>	<b>Quinta</b>	<b>Sexta</b>	<b>Total</b>	<b>%Rateio</b>	<b>Rateio (R\$)</b>
Abrigo	12	7	7	5	8	39	66,10%	1.236,06
ADM	2			1		3	5,08%	95,08
Capela					1	1	1,69%	31,69
CEIG	1	4	3	6	2	16	27,12%	507,10
Total						59	100,00%	1.869,93

Fonte: Do autor

Os valores rateados de R\$ 1.869,93, retirado do Quadro 16 já estão inclusos os custos diretos e indiretos (energia elétrica, telefone e cozinha). Devido às conversas informais realizadas, os programas que mais utilizam a lavanderia são: Abrigo e CEIG.

As destinações referentes ao rateio da lavanderia, terceira fase de rateio, resultaram no que se apresenta no Quadro 18.

Quadro 18 – Tabela de junção dos custos diretos e custos indiretos da primeira a terceira fase

Programa/ Departamento	Custo Direto (R\$)	Rateio			Custo direto + Rateio (R\$)
		Primeira fase (R\$)	Segunda fase (R\$)	Terceira fase (R\$)	
Abrigo	23.100,33	669,24	377,77	1.236,06	25.383,41
Administração	30.928,42	1.442,72	478,51	95,08	32.944,74
Capela	416,56	103,01	-	31,69	551,26
CEAP	3.103,67	221,95	50,37	-	3.375,99
CEIG	13.213,92	459,23	5.465,13	507,10	19.645,39
Oficina Educativa	4.332,42	-	-	-	4.332,42
Gráfica	1.977,40	127,44	25,18	-	2.130,02
PEAS	11.830,41	-	3.954,04	-	15.784,45
PJT	4.031,64	461,54	50,37	-	4.543,55
Total	92.934,77	3.485,14	10.401,38	1.869,93	108.691,22

Fonte: Do autor

Ao fim da terceira fase de rateio foram apropriados os custos indiretos referentes à Lavanderia, e esta foi excluída do Quadro 18, devido ao fato de seus custos já terem sido diluídos aos demais programas/departamentos.

### 3.3.4 Quarta fase de rateio

A administração da IDES, responsável pela manutenção e funcionamento dos programas, será rateada da seguinte forma:

No Rateio da Administração os dados para a realização foram extraídos desta pesquisa. O critério de rateio utilizado foi os custos diretos mensais dos programas e departamentos, conforme é demonstrado no Quadro 19.

Quadro 19 – Rateio da Administração

<b>Programa/ Departamento</b>	<b>Custos Diretos (R\$)</b>	<b>% Rateio</b>	<b>Rateio (R\$)</b>
Abrigo	23.100,33	37,25%	12.273,49
Capela	416,56	0,67%	221,32
CEAP	3.103,67	5,01%	1.649,02
CEIG	13.213,92	21,31%	7.020,72
Oficina Educativa	4.332,42	6,99%	2.301,87
Gráfica	1.977,40	3,19%	1.050,62
PEAS	11.830,41	19,08%	6.285,64
PJT	4.031,64	6,50%	2.142,06
<b>Total</b>	<b>62.006,35</b>	<b>100,00%</b>	<b>32.944,74</b>

Fonte: Do autor

As destinações referentes ao rateio da administração, quarta fase de rateio, foram apropriadas, e são demonstradas no Quadro 20, da seguinte maneira:

Quadro 20 – Tabela final de junção dos custos indiretos da primeira a quarta fase

<b>Programa/ Departamento</b>	<b>Custo Direto (R\$)</b>	<b>Rateio</b>				<b>Custo direto + Rateio (R\$)</b>
		<b>Primeira fase (R\$)</b>	<b>Segunda fase (R\$)</b>	<b>Terceira fase (R\$)</b>	<b>Quarta fase (R\$)</b>	
Abrigo	23.100,33	669,24	377,77	1.236,06	12.273,49	37.656,90
Capela	416,56	103,01	-	31,69	221,32	772,59
CEAP	3.103,67	221,95	50,37	-	1.649,02	5.025,00
CEIG	13.213,92	459,23	5.465,13	507,10	7.020,72	26.666,10
Oficina Educativa	4.332,42	-	-	-	2.301,87	6.634,29
Gráfica	1.977,40	127,44	25,18	-	1.050,62	3.180,64
PEAS	11.830,41	-	3.954,04	-	6.285,64	22.070,09
PJT	4.031,64	461,54	50,37	-	2.142,06	6.685,61
<b>Total</b>	<b>62.006,35</b>	<b>2.042,42</b>	<b>9.922,87</b>	<b>1.774,85</b>	<b>32.944,74</b>	<b>108.691,22</b>

Fonte: Do autor

O Quadro 20 mostra todas as apropriações de custos diretos e indiretos realizados nesta pesquisa, desde o custo direto de cada programa até as 4 (quatro) fases de rateios dos custos indiretos realizados.

### 3.4 RESULTADO OPERACIONAL DOS PROGRAMAS E DEPARTAMENTOS

A IDES capta recursos oriundos de doações, subvenções, contribuições e próprios. Dentre as doações estão cestas básicas, roupas, fraldas, alimentos, etc, geralmente de pessoas físicas. As subvenções são originárias principalmente da Prefeitura Municipal de Florianópolis - PMF. A Prefeitura mantém um convênio com a IDES, e os recursos são enviados a programas específicos, como: Abrigo, CEIG e PEAS. E também não específicos que são remetidos a IDES, sem finalidade pré-estabelecida. Esses recursos são geralmente utilizados para cobrir os prováveis déficits dos programas.

As contribuições englobam principalmente a anuidade dos “irmãos” da IDES. Essas contribuições não se realizam geralmente em uma época específica do ano, mas durante todo o ano, devido ao fato de muitos adiantarem ou quitarem com atraso.

As receitas próprias da IDES são provenientes principalmente de aluguéis de propriedades, da renda com o Programa Jovem Trabalhador, seguido da Oficina Educativa.

Os valores das receitas foram levantados através de relatórios junto à administração da IDES. Para se chegar ao valor evidenciado neste trabalho, realizou-se uma média ponderada de 9 (nove) meses – abril a dezembro de 2003 – de cada conta de receita, e resultou assim, em uma estimativa mensal de cada receita.

Nesta parte do trabalho são demonstrados os resultados operacionais de todos os programa e de alguns programas que não foram rateados. As receitas que fazem parte desses demonstrativos são os recursos que foram destinados a um fim específico.

No Quadro 21 é apresentado o resultado operacional do Abrigo, que segue da seguinte maneira:



Quadro 21 – Resultado Operacional do Abrigo

<b>Receitas Mensais</b>	
Doação.....	493,72
Repasse Conv. SDSF.....	2.922,22
Repasse Conv. PMF - Merenda.....	363,89
Repasse Conv. PMF - Manutenção.....	967,50
<b>Total das Receitas Mensais.....</b>	<b>4.747,33</b>
<b>Custos Mensais</b>	
Custos Diretos.....	23.100,33
Custos Indiretos.....	14.556,57
<b>Total dos Custos Mensais.....</b>	<b>37.656,90</b>
<b>RESULTADO.....</b>	<b>(32.909,57)</b>

Fonte: Do autor e IDES

O Abrigo é um dos programas que mais consome recursos, tanto por ter uma carga horária de 24 horas por dia, como por lidar com crianças que necessitam de cuidados especiais. Seus custos diretos respondem pelo maior dentre os programas, e fica atrás apenas da administração. Seus custos indiretos foram os maiores também, isso devido aos diretos, que foram o critério para o rateio da administração.

A Capela da IDES não é um programa, mas engloba uma das finalidades da IDES, o culto religioso. O resultado operacional da Capela é apresentado no Quadro 22:

Quadro 22 – Resultado Operacional da Capela

<b>Receitas Mensais</b>	
Taxas de casamento, batizado e doações.....	493,72
<b>Total das Receitas Mensais.....</b>	<b>493,72</b>
<b>Custos Mensais</b>	
Custos Diretos.....	416,56
Custos Indiretos.....	356,03
<b>Total dos Custos Mensais.....</b>	<b>772,59</b>
<b>RESULTADO.....</b>	<b>(278,86)</b>

Fonte: Do autor e IDES

A Capela apresenta um custo direto relativamente baixo, ao se comparar aos demais programas, e conseqüentemente os indiretos também o são.

O Centro de Aprendizagem Profissional – CEAP não recebe nenhum tipo de ajuda financeira, se mantém somente com recursos provenientes da IDES e do próprio CEAP. No Quadro 22 é demonstrado o resultado apurado do CEAP:

Quadro 23 – Resultado Operacional do CEAP

<b>Receitas Mensais</b>	
Aluguel de sala.....	300,00
Renda dos cursos.....	1.086,12
<b>Total das Receitas Mensais.....</b>	<b>1.386,12</b>
<b>Custos Mensais</b>	
Custos Diretos.....	3.103,67
Custos Indiretos.....	1.921,33
<b>Total dos Custos Mensais.....</b>	<b>5.025,00</b>
<b>RESULTADO.....</b>	<b>(3.638,88)</b>

Fonte: Do autor e IDES

O CEAP é um dos programas que gera alguma receita. O programa aluga uma de suas salas, e recebe uma contribuição de alunos que freqüentam seus cursos. Essa contribuição não é aplicada a todos os alunos, apenas aos que possuem condição financeira para assim o fazerem.

O Centro de educação infantil Girassol recebe doações, subvenções e gera renda própria, como é demonstrado em seu Quadro de resultado número 24:

Quadro 24 – Resultado Operacional do CEIG

<b>Receitas Mensais</b>	
Doação.....	35,56
Repasse conv. PMF - merenda.....	4.221,11
Repasse conv. PMF - ação continua .....	6.032,64
Repasse conv. PMF - manutenção.....	5.032,50
Renda matrícula.....	24,44
<b>Total das Receitas Mensais.....</b>	<b>15.346,26</b>
<b>Custos Mensais</b>	
Custos Diretos.....	13.213,92
Custos Indiretos.....	13.452,18
<b>Total dos Custos Mensais.....</b>	<b>26.666,10</b>
<b>RESULTADO.....</b>	<b>(11.319,85)</b>

Fonte: Do autor e IDES

A receita com matrículas é um valor ínfimo ao comparar com o valor global para manter o programa. A matrícula é recolhida apenas uma vez ao ano, e apenas as famílias que possuem condições contribuem com o CEIG. Como se percebe, a Prefeitura de Florianópolis contribui ativamente com o jardim de infância da IDES.

A Oficina Educativa da IDES gera uma das poucas receitas que conseguem superar os custos e por consequência um resultado positivo, como demonstrado no Quadro 25.

Quadro 25 – Resultado Operacional da Oficina Educativa

<b>Receitas Mensais</b>	
Receita com venda de mat. Recolhido.....	13.010,95
<b>Total das Receitas Mensais.....</b>	<b>13.010,95</b>
<b>Custos Mensais</b>	
Custos Diretos.....	4.332,42
Custos Indiretos.....	2.301,87
<b>Total dos Custos Mensais.....</b>	<b>6.634,29</b>
<b>RESULTADO.....</b>	<b>6.376,66</b>

Fonte: Do autor e IDES

Esse resultado figura dessa maneira devido ao fato de a IDES arcar apenas com os custos referentes a salários, contribuições trabalhista e combustível. Os demais custos indiretos são de responsabilidade da Prefeitura, que entra como parceira da IDES, porém sem absorver renda alguma.

O Quadro 26 mostra o resultado da gráfica:

Quadro 26 – Resultado Operacional da Gráfica

<b>Receitas Mensais</b>	
Renda de serviços gráficos.....	2.353,76
<b>Total das Receitas Mensais.....</b>	<b>2.353,76</b>
<b>Custos Mensais</b>	
Custos Diretos.....	1.977,40
Custos Indiretos.....	1.203,24
<b>Total dos Custos Mensais.....</b>	<b>3.180,64</b>
<b>RESULTADO.....</b>	<b>(826,88)</b>

Fonte: Do autor e IDES

A gráfica da IDES presta serviços internos e externos, funciona com apenas 2 (dois) funcionários e os equipamentos são poucos e defasados. Realiza assim uma gama relativamente pequena de serviços e de pouco representatividade para a instituição.

Os custos diretos são representados em praticamente 50% por salários, e a outra metade por matéria prima. Os indiretos correspondem quase em totalidade pelos custos da administração.

O Quadro 27 corresponde ao resultado mensal do PEAS:

Quadro 27 – Resultado Operacional do PEAS

<b>Receitas Mensais</b>	
Repasse conv. PMF - merenda.....	1.100,00
Repasse conv. PMF - manutenção.....	1.666,67
<b>Total das Receitas Mensais.....</b>	<b>2.766,67</b>
<b>Custos Mensais</b>	
Custos Diretos.....	11.830,41
Custos Indiretos.....	10.239,68
<b>Total dos Custos Mensais.....</b>	<b>22.070,09</b>
<b>RESULTADO.....</b>	<b>(19.303,42)</b>

Fonte: Do autor e IDES

O PEAS está entre os programas com o maior custo, porém é um dos que recebem a menor receita em relação aos custos. A receita destinada ao PEAS cobre apenas 12,54% de seus custos.

No Quadro 28 é apresentado o resultado referente ao PJT:

Quadro 28 – Resultado Operacional do PJT

<b>Receitas Mensais</b>	
Renda dos serviços.....	20.120,00
<b>Total das Receitas Mensais.....</b>	<b>20.120,00</b>
<b>Custos Mensais</b>	
Custos Diretos.....	4.031,64
Custos Indiretos.....	2.653,97
<b>Total dos Custos Mensais.....</b>	<b>6.685,61</b>
<b>RESULTADO.....</b>	<b>13.434,39</b>

Fonte: Do autor e IDES

O PJT apresenta um resultado positivo bastante significativo para a instituição. O programa além de encaminhar adolescentes ao seu primeiro emprego, atua também como “patrocinador” de programas que apresentam resultado negativo.

O Quadro 29 ilustra o resultado geral da IDES:

Quadro 29 – Resultado Operacional da IDES

<b>Receitas Mensais</b>	
<i>Receita Administração</i>	
Doação	1.366,75
Anuidade de irmãos	777,78
Rendimentos de aplicações	5.899,80
Aluguéis	77.702,27
Repasse Convênio CELESC	1.169,64
Repasse Convênio PMF	7.600,00
Promoções e eventos	331,54
<b>Total das receitas mensais da Administração</b>	<b>94.847,78</b>
<i>Receita Programas</i>	
Abrigo Iar São Vicente de Paulo.....	4.747,33
Capela Divino Espírito Santo.....	493,72
Centro de Aprendizagem Profissional.....	1.386,12
Centro de Educação infantil Girassol.....	15.346,26
Coleta de Materiais Recicláveis.....	13.010,95
Gráfica.....	2.353,76
Programa Espaço Alternativo do Saber.....	2.766,67
Programa Jovem Trabalhador.....	20.120,00
<b>Total das receitas mensais dos Programas</b>	<b>60.224,79</b>
<b>Total das Receitas Mensais.....</b>	<b>155.072,57</b>
<b>Custos Mensais</b>	
Custos Diretos.....	62.006,35
Custos Indiretos.....	46.684,87
<b>Total dos Custos Mensais.....</b>	<b>108.691,22</b>
<b>RESULTADO.....</b>	<b>46.381,35</b>

Fonte: Do autor e IDES

As receitas da administração são as mais representativas, e representam 61,16% do total das receitas mensais. Esse total figura-se dessa forma devido à receita proveniente de aluguéis da IDES, que representam 81,92% desse total, e 50,1% das receitas mensais totais. Se a IDES contasse somente com as doações, subvenções e contribuições, dificilmente conseguiria manter suas atividades atuais.

Vale ressaltar que o resultado positivo geral da IDES apresentado neste trabalho tem apenas os custos mensais repetitivos, não estão inclusos os investimentos, depreciações e as despesas extraordinárias.

## 4 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Muitas foram às dificuldades para desenvolver um trabalho apoiado em um assunto ainda tão pouco debatido pela comunidade científica contábil. E além do mais, as entidades pertencentes ao Terceiro Setor apresentam características ímpares, e muitas vezes de difícil compreensão para os contadores.

Foi desenvolvido na IDES um trabalho pioneiro, isso não apenas por ser o primeiro projeto de custos dessa magnitude na instituição, mas por ser um dos poucos em empresas do terceiro setor. O sistema aplicado na IDES, o método de custeio por absorção, conseguiu satisfazer todos os objetivos propostos, e mesmo sendo um sistema bastante simples supriu todas as necessidades impostas pela pesquisa.

Mesmo utilizando-se um sistema simples, ocorreram algumas dificuldades. A maior barreira foi à resistência inicial dos funcionários, principalmente dos que tem menor grau de escolaridade. Para mudar esse cenário foi necessário estabelecer conversas informais, e assim explicar a situação de uma maneira simplificada, mostrar que o trabalho realizado não objetivava controlar pessoas, e sim custos. Ao fim da pesquisa ficou claro que as conversas foram as responsáveis pelo sucesso na obtenção dos dados.

Outra dificuldade foi o fato de a IDES não registrar as depreciações pertinentes, e dessa maneira restringiu um pouco o resultado obtido. Esse é um ponto bastante importante, dado que o principal objetivo da contabilidade é o de atender seus usuários, porém, com as exigências impostas pelo fisco esse objetivo tornou-se um tanto questionável.

As empresas sem fins lucrativos por serem isentas de alguns impostos, acabam por se omitir no registro de suas depreciações, e não levam em consideração que essa informação é importante para o controle gerencial da empresa. Dessa maneira, seria imprescindível para a empresa objeto o correto registro de seus bens, e por consequência das depreciações, com o

objetivo de obter dados mais confiáveis tanto para o processo de gestão como para o de custos.

O sistema de custeio auxiliou no diagnóstico da situação de cada programa. Com a identificação dos custos pôde-se constatar que grande parte dos programas não conseguiria sobreviver se dependessem apenas de seus recursos próprios. E que outros programas por apresentarem uma situação inversa aos anteriores, acabam por sustentar os programas deficitários. E ainda pode ajudar em outros pontos, como angariar fundos, estudo de viabilidade financeira, gestão, etc.

A entidade alvo desta pesquisa enquadra-se em apenas umas das categorias que compõem o Terceiro Setor, dessa forma ressalta-se que as conclusões aqui realizadas só podem ser aplicadas a IDES.

Recomenda-se pesquisas que contemplem outros métodos de custeio, e entidades de outras categorias que integram o Terceiro setor, a fim de verificar as rotinas contábeis, existência de sistema de custos, gerenciamento, etc. Para dessa forma, futuramente, confrontar essas informações e poder se traçar o comportamento contábil das organizações do terceiro Setor.



## 5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Mirim Gomes Vieira de. **Organizações do Terceiro Setor:** estratégias para a captação de recursos junto às empresas privadas. 2002. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Santa Catarina.

BACKER, Morton, JACOBSEN, Lyle E. **Contabilidade de custos:** um enfoque administrativo. São Paulo: Editora McGraw-Hill do Brasil, 1978.

BEUREN, Ilse Maria. **As Informações Contábeis em Entidades Sem Fins Lucrativos Não-Governamentais.** Revista Brasileira de Contabilidade. Brasília, v. 28, p. 44 – 51, março/abril, 1999.

BRASIL. **Código Civil e legislação civil em vigor.** Theotonio Negrão e José Roberto Ferreira Gouvêa. 22 ed. Atualizada até 13 de janeiro de 2003. São Paulo: Saraiva, 2003.

BRASIL. Decreto nº 2.536 de 6 de abril de 1998. Disponível em <[http://www.mp.pe.gov.br/procuradoria/caops/caop\\_fundacoes\\_novo/legislacao/decreto\\_2536.htm](http://www.mp.pe.gov.br/procuradoria/caops/caop_fundacoes_novo/legislacao/decreto_2536.htm)> acesso em 15/08/2004.

BRASIL. Lei nº 8.742 de 7 de dezembro de 1993. Disponível em <[http://www.fundatec.com.br/home/concursos/faders/legislacao/LEI\\_ORGANICA.htm](http://www.fundatec.com.br/home/concursos/faders/legislacao/LEI_ORGANICA.htm)> acesso em 21/08/2004.

BRASIL. Lei nº 9.790 e pouco de 23 de março de 1999. Disponível em <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L9790.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9790.htm)> acesso em 08/08/2004.

BRASIL. Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios fundamentais de contabilidade e normas brasileiras de contabilidade.** 2ª ed. Brasília: CFC, 2000.

BRIMSON, James A. **Contabilidade por atividades:** uma abordagem de custeio baseado em atividades. São Paulo: Atlas, 1996.

BOISVERT, Hugues. **Contabilidade por Atividades:** contabilidade de gestão: práticas avançadas. São Paulo: Atlas, 1999.

CHEMELLO, Thaise. O Profissional de relações públicas atuando no terceiro setor. 2002. Monografia (Graduação em Relações Públicas – Universidade Caxias do Sul). Caxias do Sul.

Disponível em <<http://www.portalrp.com.br/projetosacademicos/conceituais/0023.htm>> Acesso em 24/07/03.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor**: um estudo comparativo entre o Brasil e os Estados Unidos. São Paulo: SENAC, 2000.

COSTA, Cláudia Soares; VISCONTI, Gabriel Rangel. **Terceiro Setor e desenvolvimento social**. Relato Setorial nº 3 -AS/GESET. Disponível em: <[www.bndes.gov.br](http://www.bndes.gov.br)>. Acesso em 07/06/2004.

COSTA JÚNIOR, L. **Cadernos do III Setor** - Terceiro Setor e Economia Social. São Paulo: Fundação Getúlio Vargas/Escola de Administração de Empresas de São Paulo, no.2, abril de 1998. Disponível em: <<http://integracao.fgvsp.br/caderno2.doc>> Acesso em 20/08/04.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1998.

DEMO, Pedro. Introdução a **metodologia** da ciencia. São Paulo: Atlas, 1983.

DUTRA, René Gomes. **Custos**: uma abordagem prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 1992.

FERNANDES, Rubem C. **Privado porém público**: o terceiro setor na América Latina. 2ª ed. Rio de Janeiro: Relume-Dumará, 1994.

EBSEN, Kamile Simas. **Contabilidade em organizações do Terceiro setor**. 2003. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina). Florianópolis

FLORENTINO, Américo M. **Custos: princípios, cálculo e contabilização**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Editora da Fundação Getúlio Vargas, 1988.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisas**. São Paulo: Atlas, 2002.

GÖEDERT, Nilson J. **Legalização e contabilização das entidades assistenciais**. IIº Seminário Ciece/Rotary 3º Setor: Administração e Regulamentação de Entidades Assistenciais. Florianópolis, 2003.

GOHN, Maria da Glória Marcondes. **Os sem-terra, ONGs e cidadania**. São Paulo: Cortez Editora, 1997.

HOPKINS, Johns. Pesquisa comparativa. **Marco Legal do 3º Setor** nº 5, caderno de comunidade solidária.

HORNGREN, Charles T. **Contabilidade de custos**: um enfoque administrativo. São Paulo: Atlas, 1986.

HORNGREN, Charles T; FOSTER George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de Custos**. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

KANITZ, Stephen. **Filantropia**. 2002. [http://www.filantropia.org/artigos/stephen\\_kanitz.htm](http://www.filantropia.org/artigos/stephen_kanitz.htm)  
Acesso em: 30 abril 2003.

KAPLAN, Robert S., COOPER, Robin. **Custo & desempenho**: administre seus custos para ser mais competitivo. São Paulo: Futura, 1998.

KONZEN, José Wiro. SILVA, Liana Dutra. EUZÉBIO, Volnei do Nascimento. **Filantropia e Gestão**. 2004. Disponível em <http://www.delasalle.com.br/artigos/filantropia.htm>. Acesso em 26 set. 2004.

LEONE, George S. G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 1997.

LIMA, Luciana Rosa. **Organizações Governamentais Sem Fins Lucrativos**: Aspectos contábeis. 2001. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis – Universidade Federal de Santa Catarina). Florianópolis.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de metodologia científica**. 3ªed. rev.e ampl. São Paulo: Atlas, 1991.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MENEZES, Estela Muszkat; SILVA, Edna Lúcia da. **Metodologia da Pesquisa e Elaboração de Dissertação**. Florianópolis: UFSC/PPGEP/LED, 2000.

MUSSI, Antônio Dib. Administração e Regulamentação de Entidades Assistenciais. IIº Seminário Ciee/Rotary 3º Setor. 2003. Disponível em <http://www.crcsc.org.br/download/>  
Acesso em 25/08/2003.

NAKAGAWA, Masayuki. **Gestão estratégica de custos**: conceitos, sistemas e implementação. São Paulo: Atlas, 1993

PANCERI, Regina. **Terceiro setor**: a identificação das competências essenciais dos gestores de uma organização sem fins lucrativos. Florianópolis, 2001. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção e Sistemas). Universidade Federal de Santa Catarina.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade de Custos Fácil**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

Revista Conjuntura Econômica. Volume 58, Número 7, Julho de 2004. Disponível em: <http://www.fiesp.org.br/bancoded.nsf/0/b195421d6a44a829032564dc006f7f68?OpenDocument>  
Acesso em: 29/10/2004

SANTOS, Joel José dos. **Análise de custos**: um enfoque gerencial. São Paulo: Atlas, 1987.

SILVA, Sylmo Anderson da. **Entidades não governamentais sem fins lucrativos**. Projeto Educação Continuada. 2004.

SOUZA, Carlos Alberto. **Fugindo da Crise, a importância da Contabilidade de Custos**. Disponível em [http://www.sinescontabil.com.br/trabs\\_profissionais/fugindo\\_crise\\_Contabilidade\\_custos.htm](http://www.sinescontabil.com.br/trabs_profissionais/fugindo_crise_Contabilidade_custos.htm) . Acesso em: 29 set. 2003.

THEODORO, Valquíria. **Fatos e conceitos sobre Marketing Social**. Disponível em <[http://www.socialtec.org.br/download/artigos\\_download/fatos\\_e\\_conceitos\\_sobre\\_marketing\\_social.doc](http://www.socialtec.org.br/download/artigos_download/fatos_e_conceitos_sobre_marketing_social.doc)> Acesso em 25/09/2003.

ZANELLA, Luiz Carlos. **Administração de Custos em Hotelaria**. Caxias do Sul: EDUCS, 1993.